



# Università degli Studi di Ferrara

DOTTORATO DI RICERCA IN  
COMPARAZIONE GIURIDICA E STORICO GIURIDICA

CICLO XXIII

COORDINATORE Prof. Daniele Negri

## **I REATI TRIBUTARI TRA VECCHIE E NUOVE ISTANZE PREVENTIVE**

Settore Scientifico Disciplinare IUS/17

**Dottorando**

Dott. Crivellin Enrico

**Tutore**

Prof. Bernardi Alessandro

Anni 2008/2010



## INDICE

<i>Considerazioni introduttive</i> .....	5
--	---

### Capitolo I

#### **Il diritto sanzionatorio tributario: la sicurezza nell'evoluzione normativa del sistema degli illeciti tributari**

##### **Sezione I**

###### **L'ondivaga percezione del bisogno di sicurezza nel settore penale-tributario**

1) La sicurezza nel diritto penale dell'economia.....	9
2) La sicurezza nel diritto penale tributario: considerazioni generali .....	13
3) Segue: l'attuale bisogno di "sicurezza fiscale" .....	16
4) Il concetto di evasione fiscale .....	20

##### **Sezione II**

###### **Il fondamento della pretesa punitiva in ambito tributario**

1) La "sicurezza fiscale" nel diritto costituzionale-tributario e le ricadute nel diritto penale .....	23
2) Il principio di offensività nel diritto penale tributario: i beni giuridici oggetto di tutela .....	26
3) La "sicurezza fiscale" in sede comunitaria .....	31
4) La tutela penale dell'interesse fiscale comunitario .....	34

##### **Sezione III**

###### **La "sicurezza fiscale" nel sistema sanzionatorio tributario**

1) La sicurezza nei reati tributari: dalla legge n. 4 del 1929 alla legge n. 516 del 1982.....	38
2) Le sanzioni amministrative tributarie: i principi generali del d.l. n. 472 del 1997.....	43
3) Le linee di politica criminale della riforma del d.lgs. n. 74 del 2000 .....	48
4) La sicurezza negli altri settori del diritto penale economico: i reati societari.....	50
5) Segue: i reati fallimentari.....	54

### Capitolo II

#### **Il d.lgs. n. 74/2000: gli elementi strutturali delle fattispecie e le "regole generali" del sistema penal-tributario**

##### **Sezione I**

###### **Il soggetto attivo**

1) Il soggetto attivo in generale .....	63
---	----

2) La responsabilità penale degli imprenditori commerciali e nelle società di persone .....	65
3) La responsabilità penale nelle società di capitali: gli amministratori .....	66
4) Segue: l'organo di controllo.....	68
5) L'amministratore di fatto .....	71
6) La responsabilità conseguente alla delega di funzioni.....	76
7) Segue: l'affidamento ad un professionista .....	79
8) La stabile organizzazione in Italia di società estere: profili di responsabilità penale .....	81

## **Sezione II**

### **Le previsioni di “parte generale”**

1) La condotta e il concetto di imposta evasa.....	84
2) Le soglie di punibilità.....	88
3) L'elemento soggettivo .....	96
4) Le cause di non punibilità del d.lgs. n. 74 del 2000: le violazioni dipendenti da interpretazione e l'adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme tributarie .....	99
5) Il tentativo e il concorso di persone.....	103
6) Il principio di specialità.....	106
7) Il trattamento sanzionatorio .....	113
8) La prescrizione .....	117

## **Capitolo III**

### **Le singole fattispecie penali in materia tributaria**

#### **Sezione I**

#### **I delitti connessi alle dichiarazioni fiscali e i delitti relativi alla documentazione fiscale e contabile**

1) Premessa .....	126
2) Considerazioni in tema di “frode fiscale” .....	126
3) La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	
3.1. Il bene giuridico tutelato e l'elemento soggettivo.....	129
3.2. Il soggetto attivo e la condotta .....	132
3.3. Il concetto di “operazioni inesistenti” .....	135
3.4. Segue: l'ipotesi della indicazione in fattura di un diverso destinatario .....	139
4) La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	
4.1. Il bene giuridico e il soggetto attivo .....	142
4.2. La condotta.....	144
4.3. Segue: i “mezzi fraudolenti” .....	145
4.4. I rapporti tra fattispecie in tema di falso ideologico e falso materiale.....	149

5) La dichiarazione infedele	
5.1. I principali elementi strutturali.....	152
5.2. Gli “elementi passivi fittizi” del diritto di dichiarazione infedele .....	155
5.3. Una questione controversa: la possibile rilevanza penale del <i>transfer pricing</i> .....	157
5.4. La indeducibilità dei costi da reato: conseguenze penali.....	159
6) L’omessa dichiarazione	
6.1. Il soggetto attivo .....	161
6.2. La condotta e l’elemento soggettivo .....	163
7) L’emissione di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti	
7.1. La natura del reato e il bene giuridico tutelato.....	165
7.2. Il soggetto attivo, la condotta e l’elemento soggettivo .....	167
8) L’occultamento o distruzione di documenti contabili	
8.1. Il bene giuridico e il soggetto attivo .....	170
8.2. La condotta e l’elemento soggettivo .....	171

## Sezione II

### I delitti nella fase della riscossione

1) Premessa.....	175
2) L’omesso versamento di ritenute certificate	
2.1. Il bene giuridico e il soggetto.....	177
2.2. La condotta e l’elemento soggettivo .....	179
3) L’omesso versamento di IVA	
3.1. Gli elementi strutturali della fattispecie .....	182
3.2. Segue: l’omesso versamento di Ritenute e l’omesso versamento di IVA nell’ipotesi di crisi aziendale .....	184
3.3. Le frodi carosello e le “cartiere” .....	186
4) L’indebita compensazione	
4.1. Gli elementi strutturali della fattispecie .....	190
4.2. Segue: problematiche applicative .....	192
5) La sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte	
5.1. Il bene giuridico e il soggetto attivo .....	194
5.2. La condotta.....	196
5.3. Il momento consumativo del reato e l’elemento soggettivo .....	198
6) La sottrazione fraudolenta nell’ambito della transazione fiscale	
6.1. L’istituto della transazione fiscale .....	200
6.2. Gli elementi strutturali della fattispecie .....	203

**Capitolo IV**  
**La lotta all'evasione nella più recente normativa e giurisprudenza**

**Sezione I**

**La confisca nel diritto penale tributario**

1) La confisca in generale.....	205
2) Segue: la controversa natura della confisca .....	209
3) La confisca per equivalente: caratteri generali .....	212
4) La confisca per equivalente nel d.lgs. n. 74/2000 .....	218
5) Il concetto di “disponibilità” dei beni nelle più recenti ipotesi applicative.....	221
6) Segue: la confisca di valore nel <i>trust</i> .....	224
7) La controversa applicazione della confisca per equivalente a carico degli enti.....	226
8) La confisca per equivalente a carico dei concorrenti .....	231
9) La confisca per equivalente nei reati transnazionali .....	233

**Sezione II**

**L'ultimo intervento del legislatore**

La nuova fattispecie in tema di responsabilità dei contribuenti e dei professio- nisti per falsa documentazione e risposte non veritiere .....	236
---	-----

**Sezione III**

**L'elusione fiscale**

1) La nozione di elusione fiscale .....	242
2) Gli strumenti antielusivi di diritto tributario .....	243
3) L'elusione e il sistema sanzionatorio amministrativo .....	246
4) L'evoluzione della giurisprudenza verso la tutela penale .....	248
5) La vicenda “Dolce & Gabbana” e il <i>revirement</i> della Corte di cassazione.....	252
6) Segue: le critiche sul piano tributario .....	255
7) Segue: le critiche sul piano penale .....	257

<i>Sintesi e osservazioni conclusive</i> .....	263
--	-----

<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	269
---------------------------	-----

<b>Abstract</b> .....	283
-----------------------	-----

<b>Abstract in inglese</b> .....	285
----------------------------------	-----

## Considerazioni introduttive

Negli ultimi anni la dottrina penalistica si è interrogata sui rapporti esistenti tra diritto penale e sicurezza, i quali, come si sa, sono estremamente complessi e contraddittori e causa di continue frizioni con i principi generali della materia.

E' noto che il concetto di sicurezza non è semplice da ricavare poiché presenta significati diversi che variano a seconda del ramo dell'ordinamento giuridico in cui esso viene richiamato<sup>1</sup>. Le sfumature che tale concetto è in grado di assumere dipendono, infatti, da molteplici fattori, tra i quali spiccano le mutevoli esigenze dei cittadini e gli scopi ultimi che l'ordinamento giuridico si prefigge per ciascuno dei settori sottoposti al suo controllo<sup>2</sup>.

La sicurezza che qui interessa è indubbiamente quella che si pone in relazione al più tipico dei poteri dello Stato: l'uso della forza per la tutela dei beni giuridici minacciati o messi in pericolo da fatti lesivi altrui<sup>3</sup>. Vista sotto questa accezione, essa appare inscindibilmente legata alla norma penale, costituendone al contempo presupposto e obiettivo<sup>4</sup>.

Ebbene, la sicurezza può essere intesa secondo due accezioni: la prima, negativa, giustifica limitazioni a diritti o libertà dei cittadini ed è di tipo pubblicistico; la seconda, di tipo privatistico, va percepita in senso positivo in quanto strumento in grado di garantire i diritti e le libertà fondamentali, o addirittura quale autonomo diritto dei cittadini<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Cfr. E. PIZZIMENTI - A. VANNUCCI, *Il concetto di sicurezza e le politiche per la sicurezza*, in *Riv. trim. Scienza amm.*, 2005, n. 4, p. 51 ss., hanno per primi evidenziato efficacemente che «la sicurezza ha assunto le fattezze di una sorta di concetto-fisarmonica, capace di espandere o di restringere considerevolmente la propria estensione a seconda del “vento ideologico” di volta in volta predominante».

<sup>2</sup> Si veda l'analisi di E. CHITI - B.G. MATTARELLA, *La sicurezza europea*, in *Riv. eur. dir. pubblico*, 2008, 305 ss., ove si distingue un concetto generale di sicurezza, comprendente le varie tutele che l'ordinamento è in grado di predisporre a salvaguardia dei cittadini, da un concetto ristretto alla difesa dei beni fondamentali.

<sup>3</sup> Il complesso di relazioni stabili, pacifiche e ordinate tra i consociati può essere turbato dalle altrui intenzioni ostili, definibili come minacce, oppure da situazioni di instabilità non necessariamente associate a fini illeciti, ossia i rischi. La distinzione tra minaccia e rischio è delineata in questi termini da J. DUTHEIL DE LA ROCHERE, *Vers une conception nouvelle de la sécurité européenne*, in *Riv. ital. dir. pubbl. comun.*, 2008, 1 ss.

<sup>4</sup> L'idea di sicurezza, ricorda la dottrina, è legata, innanzitutto, al momento della fondazione e della legittimazione dell'ordinamento giuridico, e si ripresenta poi sotto la diversa forma di interesse strumentale, correlato alla prevenzione di pericoli. Sul punto si rinvia a D. PULITANÒ, *Sicurezza e diritto penale*, in *Sicurezza e diritto penale* (a cura di M. Donini e M. Pavarini), Bologna, 2011, 125.

Si veda anche C. E. PALIERO, *Sicurezza dei mercati o mercato delle (in)sicurezze? Prove libere di psicopolitica criminale*, ivi, 306, per il quale la sicurezza è sia il «fine dell'ordinamento» e sia il «fondamento che legittima l'intero sistema».

<sup>5</sup> In tal senso, A. BERNARDI, *Sicurezza e diritto penale in Italia e nella Unione Europea*, in *Ann. Univ. Ferrara – Sc. Giur. Vol. XXII*, 2008, 18. Dello stesso autore si veda anche, *Il proteiforme concetto di sicurezza: riflessi in ambito penale*, in *Per il 70. compleanno di Pierpaolo Zamorani. Scritti of-*

La legislazione penale degli ultimi anni – ad esempio gli oramai noti “pacchetti sicurezza” del 2008 e del 2009<sup>6</sup> – sembra intendere la sicurezza in un’ottica per lo più pubblicistica, con conseguente accentuazione del ruolo del diritto penale – quale strumento di conservazione sociale – che nelle materie più sensibili alle istanze securitarie non appare più come *extrema ratio*.

Per le tipologie di reati che destano maggiore allarme sociale (basti pensare ai fatti della c.d. criminalità di strada), vi è stato, difatti, un rapido intervento del legislatore, il quale si è attivato più volte, spesso dopo fatti di cronaca, per dare l’idea, al corpo sociale, della presenza dello Stato (ad esempio, la normativa in tema di immigrazione, le nuove fattispecie di reato per i delitti contro la persona e contro il patrimonio, la previsione di ulteriori circostanze aggravanti, etc.)<sup>7</sup>.

Di diversa portata sembra la risposta data nell’ambito del diritto penale economico, da un lato sempre più orientato verso nuove fattispecie di reato riconducibili al “contesto d’impresa”, nel quale gli illeciti sono normalmente realizzati, dall’altro tradizionalmente qualificato per essere un diritto penale «più blando, o assai meno effettivo o meno ricorrente nelle statistiche giudiziarie»<sup>8</sup>.

Il disvalore dei reati economici, difatti, è in genere percepito in maniera più sfumata, poiché gli illeciti vengono considerati come accadimenti molto lontani dai bisogni primari dei cittadini, tanto da non trovare pieno riscontro da parte dei mezzi di informazione, interessati a seguire altri filoni di cronaca giudiziaria. Anche perciò, il diritto penale dell’economia – storicamente caratterizzato per un certo grado di specialità rispetto alle regole generali fissate dal codice penale – ha visto riforme settoriali, a volte approdate, come per i reati societari, a vere e proprie forme di depenalizzazione non giustificate data l’importanza del bene giuridico protetto.

In un apparente isolamento, il sistema dei reati tributari del d.lgs. n. 74 del 2000 ha avuto il non facile compito di contrastare l’evasione fiscale, dopo l’abbandono della logica di repressione delle condotte prodromiche alla realizzazione dell’evasione che faceva capo alla legge “manette agli evasori” del 1982.

Il legislatore, in conformità a quanto sostenuto in dottrina, aveva deciso di scindere l’evasione fiscale in due macro categorie:

1) la c.d. “grande evasione”, in prevalenza considerata nelle fattispecie delittuose contenute nel d.lgs. n. 74, riguarda le condotte illecite particolarmente lesive degli interessi erariali;

---

*ferti dagli amici e dai colleghi di facoltà*, (a cura di L. Desanti, P. Ferretti, A. D. Manfredini), Milano, 2009, 1 ss.

<sup>6</sup> Ci si riferisce al d.l. n. 92 del 2008, convertito in legge 24 luglio 2008, n. 125, e alla legge n. 94, del 15 luglio 2009.

<sup>7</sup> M. DONINI, *Sicurezza e diritto penale, la sicurezza come orizzonte totalizzante del discorso penale*, in *Sicurezza e diritto penale*, op. cit., 17, qualifica la sicurezza come un vero e proprio «*passpartout* mediatico di tutte le possibili misure sostanziali o processuali “di lotta”». Tale sicurezza viene «periodicamente evocata come un bisogno collettivo al quale campagne di stampa spesso di lungo corso [...] forniscono periodicamente i materiali più diversi».

<sup>8</sup> Così, M. DONINI, op. ult. cit., 19.



2) la c.d. “piccola e media evasione”, concernente le violazioni della disciplina tributaria oggetto di sanzioni amministrative, che pur dando luogo ad un minor gettito fiscale non sarebbe lesiva delle finanze statali al pari dell’evasione che costituisce reato. Per tale seconda categoria è stato così apprestato un impianto sanzionatorio “non penale”, potenzialmente in grado di dissuadere il “contribuente infedele”, orientato a colpire i fatti che non attingono rilievo per le fattispecie del citato decreto, o per apposita scelta del legislatore o per il mancato superamento delle soglie quantitative di imposta evasa laddove previste dalla norma incriminatrice.

Senonché questo elaborato sistema – senz’altro conforme ai principi generali – sembra non aver prodotto i risultati sperati. L’attuale sfavorevole contesto economico ha messo in luce i limiti dell’intera legislazione tributaria e, di conseguenza, dell’apparato sanzionatorio ad essa riferibile, nonostante le innovazioni che hanno migliorato l’efficienza delle Amministrazioni finanziarie (ad es. progressi tecnologici e assunzione di personale sempre più qualificato).

Nel tentativo di combattere l’evasione fiscale si è assistito quindi ad un duplice fenomeno:

a) da un lato, la giurisprudenza ha interpretato in maniera estensiva le fattispecie esistenti, fino a giungere in certi casi ad utilizzare l’analogia in *malam partem* del precepto penale (ad esempio in tema di confisca per equivalente e di rilevanza penale dell’elusione fiscale);

b) dall’altro, il legislatore è da poco intervenuto modificando l’originaria impostazione del citato decreto n. 74, predisponendo nuove fattispecie e più pesanti trattamenti sanzionatori che pongono in dottrina diverse perplessità, nonostante il condivisibile obiettivo di fondo.

In particolare, nella legislatura appena conclusa, due sono state le più rilevanti modifiche: la prima ha riformulato le principali fattispecie (abrogazione delle ipotesi attenuate di alcuni delitti e abbassamento delle soglie di punibilità), ha limitato l’applicazione della sospensione condizionale della pena e innalzato i termini di prescrizione<sup>9</sup>; la seconda ha inserito un nuovo delitto volto a punire il mendacio in dichiarazioni e in documenti rilasciati all’Amministrazione finanziaria<sup>10</sup>.

Nel presente lavoro si intende ricostruire l’evoluzione della materia penale tributaria avendo cura di evidenziare come tanto il legislatore quanto la giurisprudenza abbiano rimodulato, in chiave sanzionatoria, alcuni degli istituti e delle fattispecie contenuti nel d.lgs. n. 74/2000.

A tal fine si è scelto di articolare la trattazione in quattro capitoli: il primo è dedicato all’esame del concetto di sicurezza e di come esso abbia ispirato numerosi interventi legislativi di carattere punitivo, sia penale e sia amministrativo; il secondo riguarda l’analisi del soggetto attivo dei reati tributari e dei principali istituti di “parte generale”; il terzo ha ad oggetto lo studio di tutte le fattispecie penali, alla luce delle applicazioni fatte dalla più recente giurisprudenza; il quarto ed ultimo si occupa di verifi-

---

<sup>9</sup> V. d.l. n. 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni nella l. 14 settembre 2011, n. 148.

<sup>10</sup> V. d.l. 6 dicembre 2011, n. 201 (c.d. salva-Italia), convertito nella l. 22 dicembre 2011, n. 214.

care gli ulteriori interventi legislativi e giurisprudenziali in tema di lotta all'evasione fiscale (in relazione alla confisca per equivalente, alla fattispecie di "false informazioni rilasciate all'Amministrazione finanziaria" e al contrasto dell'elusione fiscale). Questo elaborato, per ragioni di completezza, contiene anche da un breve richiamo alle principali caratteristiche dei reati societari e fallimentari, i quali, unitamente a quelli tributari, costituiscono il nucleo del diritto penale dell'economia.

## Capitolo I

### Il diritto sanzionatorio tributario: la sicurezza nell'evoluzione normativa del sistema degli illeciti tributari

SOMMARIO: **Sezione I - L'ondivaga percezione del bisogno di sicurezza nel settore penale-tributario:** 1) La sicurezza nel diritto penale dell'economia; - 2) La sicurezza nel diritto penale tributario: considerazioni generali; - 3) Segue: l'attuale bisogno di "sicurezza fiscale"; - 4) Il concetto di evasione fiscale. **Sezione II - Il fondamento della pretesa punitiva in ambito tributario:** 1) La "sicurezza fiscale" nel diritto costituzionale-tributario e le ricadute nel diritto penale; - 2) Il principio di offensività nel diritto penale tributario: i beni giuridici oggetto di tutela; - 3) La "sicurezza fiscale" in sede comunitaria; - 4) La tutela penale dell'interesse fiscale comunitario. **Sezione III - La "sicurezza fiscale" nel sistema sanzionatorio tributario:** 1) La sicurezza nei reati tributari: dalla legge n. 4 del 1929 alla legge n. 516 del 1982; - 2) Le sanzioni amministrative tributarie: i principi generali del d.l. n. 472 del 1997; - 3) Le linee di politica criminale della riforma del d.lgs. n. 74 del 2000; - 4) La sicurezza negli altri settori del diritto penale economico: i reati societari; - 5) Segue: i reati fallimentari

#### Sezione I

##### L'ondivaga percezione del bisogno di sicurezza nel settore penale-tributario

###### 1) La sicurezza nel diritto penale dell'economia.

Il bisogno di sicurezza emerso negli ultimi tempi ha spinto il legislatore a riformare molteplici istituti di diritto penale generale, ad introdurre nuove fattispecie, nonché a modificare quelle esistenti, nell'obiettivo di dare risposte a quanti invocano pene più severe nei settori che suscitano maggior allarme sociale, come i reati contro la persona e contro il patrimonio.

Ci si deve chiedere, prima di analizzare nel dettaglio il *corpus* dei reati tributari, quale sia stato l'indirizzo intrapreso dal legislatore nei confronti del diritto penale dell'economia, che, come è noto, ricomprende quegli illeciti ascrivibili alla criminalità economica e la cui importanza non viene, in genere, immediatamente intesa dai cittadini.

Questo distacco del comune sentire, a parere di chi scrive, sembra dovuto a tre principali cause.

La prima, e più importante, è riconducibile alla natura artificiale dei delitti di matrice economica<sup>11</sup>, che comporta una più difficile comprensione della reale pericolosità della condotta illecita, non direttamente lesiva dei diritti soggettivi individuali. Il disvalore del fatto di reato, per tale motivo, non viene subito percepito dal corpo sociale, a differenza di quanto accade, ad esempio, per i reati contro il patrimonio disciplinati dal codice penale<sup>12</sup>.

La seconda, è data dalla eterogeneità dei beni giuridici ricompresi in questo vasto settore, che presentano gradi di tutela variabili in ragione delle contingenze del momento storico; ciò può spingere, in certi casi, verso un arretramento della tutela penale, fino a giungere a vere e proprie depenalizzazioni. Anche questi continui mutamenti sembrano influenzare una percezione differita nel tempo del disvalore sociale dei reati in questione.

La terza causa è dovuta agli incerti confini della materia penale economica, ancora oggi labili in ragione della costante espansione normativa che, tra l'altro, ha portato ad un progressivo allontanamento dalla sede codicistica e dalle regole generali in essa contenute.

L'unico riscontro nel codice penale è individuabile al Titolo VIII, Capo I “dei delitti contro l'economica pubblica” che, come ampiamente evidenziato dalla dottrina, appare, sotto il profilo sistematico e fattuale, «assai sterile e improduttivo, trattandosi di normativa storicamente antiquata e in gran parte superata»<sup>13</sup>, e dai risvolti applicativi estremamente circoscritti. Per tutti gli altri settori, l'ampia branca del diritto penale economico trova oggi collocazione nelle leggi speciali<sup>14</sup>.

---

<sup>11</sup> Ricorda la natura artificiale del diritto penale economico M. BERTOLINO, *La televisione del crimine*, a cura di G. FORTI - M. BERTOLINO, Milano, 2005, 224.

<sup>12</sup> Cfr., C. E. PALIERO, *Sicurezza dei mercati o mercato delle (in)sicurezze? Prove libere di psicopolitica criminale*, cit., 312, per il quale la sicurezza in capo economico deve essere distinta dalla c.d. sicurezza patrimoniale, posto che la prima non tutela affatto i beni che, in senso stretto o in senso lato, attingono alla sfera economica individuale. Sotto il profilo oggettivo, la “sicurezza economica” tutela piuttosto le regole di distribuzione dei beni (ad esempio quelle del mercato finanziario, della borsa, del sistema bancario o, diremmo noi, della contribuzione fiscale).

L'autore ricava, quindi, come sotto il profilo soggettivo, la sicurezza economica non sia, in genere, socialmente percepita, in quanto non corrispondente «ad uno specifico pericolo o rischio economico controllato».

<sup>13</sup> Cfr. G. CASAROLI, *Lineamenti di diritto penale dell'economia*, in *Ann. Univ. Ferrara – Sc. giur., Nuova serie*, Vol. XVIII, 2004, 79 e ss. L'autore evidenzia come, ancora oggi, sia in atto un fenomeno di estensione del raggio d'azione del diritto penale anche a nuovi processi produttivi e alla regolamentazione del mercato. A causa di tale fenomeno, il classico diritto penale commerciale (formato dai reati fallimentari e dai reati societari) si sta trasformando «nel più vasto e indefinito e ambiguo diritto penale dell'economia», un diritto che regola le attività produttive economiche *lato sensu* intese.

<sup>14</sup> Sul punto, v. G. LOSAPPIO, *Riforma e codificazione del diritto penale dell'economia*, in [www.tranius.it/opinioni/losappio1.htm](http://www.tranius.it/opinioni/losappio1.htm). Vi si sottolinea che «il diritto penale dell'economia tende a coincidere con l'intero orizzonte delle leggi speciali».

Per un esame delle ragioni del carattere di specialità del diritto penale dell'economia, si veda J. A. E. VERVAELE, *Sviluppo storico del diritto penale speciale e del diritto penale economico e finanziario* (trad. a cura di E. Pavanello), in *Riv. trim. dir. pen. econ.* 3, 2011, 529 ss.

Il cuore del diritto penale dell'economia è oggi individuabile, quindi, nei cosiddetti *white collar crime*, una categoria nella quale rientrano, in base ad una concisa classificazione fondata sul mero dato criminologico dei soggetti attivi del reato: i reati societari, i reati fallimentari, i reati tributari (oggetto di trattazione), il diritto penale dei mercati finanziari, la tematica della responsabilità da reato delle persone giuridiche ex d.lgs. n. 231/01, le normative sull'antiriciclaggio, la disciplina penale del lavoro, fino a toccare l'ambiente, uno degli ultimi interessi emergenti che, forse più degli altri, è in grado di attirare l'attenzione pubblica<sup>15</sup>.

L'espansione dei reati economici, tra l'altro ancora in corso, è indubbiamente mossa anche da un fattore che si manifesta con regolarità: il fabbisogno dello Stato di reperire ingenti risorse, spinge i governi (di ogni colore politico) a percorrere la via delle privatizzazioni. Mano a mano che lo Stato si ritrae dall'intervento in campo economico diretto o indiretto (mediante partecipazioni in enti e società pubbliche), cresce proporzionalmente l'esigenza che i soggetti subentranti operino secondo i crismi di legalità e di buona amministrazione: ciò comporta nuovi interventi del legislatore penale.

Dalla ipertrofica e alluvionale espansione della legislazione penale complementare<sup>16</sup>, che ha fortemente ridimensionato il ruolo primario del codice all'interno del sistema complessivo, è derivata una importante ricaduta di carattere dogmatico: l'esigenza di salvaguardare i beni giuridici protetti dai reati di stampo economico ha difatti indotto il legislatore a predisporre discipline in parte divergenti rispetto a taluni dei principi generali del diritto penale (ad esempio le particolari regole operanti per lungo tempo nel diritto penale tributario).

Se, ovviamente, non è possibile disconoscere l'applicazione dei principi-guida in quanto oramai di fatto costituzionalizzati – ad esempio i principi desumibili dagli artt. 25 e 27 Cost. – non si può d'altro canto ignorare, complice l'elevato grado di

---

<sup>15</sup> Il concetto di diritto penale dell'economia ha di fatto soppiantato altre nozioni che nel tempo erano state fornite dalla dottrina. In origine si parlava, ad esempio, di diritto penale commerciale che comprendeva i soli reati societari e fallimentari, per poi passare al diritto penale dell'impresa, denominazione che raggruppava tutte le fattispecie di reato che incidono su aspetti tipici dell'attività imprenditoriale (ad esempio i reati in materia di lavoro). Successivamente, come detto sopra, la dottrina ha preso atto della rilevanza del settore penale tributario – i cui illeciti possono anche prescindere dal contesto dell'impresa – e del settore penale dell'ambiente che, è facile intuire, regola quella parte delle attività umane che possono in concreto costituire un rischio per la tutela ambientale.

<sup>16</sup> E' noto che il fenomeno dell'ipertrofia penalistica riguarda anche la fisiologica attrazione verso il diritto penale di nuove oggettività giuridiche, a seguito dei mutamenti della sensibilità propria del tessuto sociale. Nel variegato contesto del diritto penale economico, sembra trovare conferma la teoria dottrinale maggioritaria che riconduce la tutela del diritto penale alla funzione repressivo-conservativa, cioè alla protezione di beni giuridici che abbiano trovato riscontro nel consenso sociale. In tema, si veda E. MUSCO, *Consenso e legislazione penale*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1993, 80 ss.; e altresì C. E. PALIERO, *Consenso sociale e diritto penale*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1992, 849 ss.

Per contro, desta perplessità, in dottrina, riconoscere nel diritto penale una funzione promozionale, tesa alla tutela di beni non consolidati nella sensibilità giuridica collettiva. Una simile opzione, per i più, genererebbe contrasti con i principi di sussidiarietà e di frammentarietà e faciliterebbe un uso distorto dello stesso diritto penale. La funzione promozionale sarebbe ammessa, secondo altri, nella misura in cui il legislatore volesse anticipare la tutela di beni giuridici che la società ancora non percepisce, ma che con ragionevole probabilità riuscirà ad intendere in un breve lasso di tempo. Si veda, S. BONINI, *Quali spazi per una funzione simbolica del diritto penale?*, in *Ind. pen.* 2003, 533.

tecnicismo della materia, come nel campo in esame si profili la necessità di accrescere la protezione dei beni giuridici economici.

Nell'esperienza italiana vari sono i modelli di tecnica normativa a tal fine impiegati. I più ricorrenti sono:

1) l'impiego della tecnica del rinvio, grazie la quale il legislatore sceglie di stabilire il precetto con proprio atto normativo, per poi lasciare all'esecutivo (o all'organo amministrativo) la concreta scelta degli elementi che completano la norma penale. Tale scelta può comportare rischi sotto i profili della stretta legalità e, soprattutto, della tassatività e della determinatezza;

2) la costruzione delle fattispecie incriminatrici in forma di reati di pericolo (astratto o addirittura presunto), sempre sottoposte a continue verifiche stante le tensioni con il principio di offensività.

Quest'ultima scelta in particolare, giustificata parzialmente in ragione del rilievo pubblicistico degli interessi sottesi al mondo economico, è stata oggetto di ripensamenti che hanno dato luogo a importanti riforme: di queste, alcune erano attese dagli studiosi; altre paiono invece rispondere a criteri che di sistematico hanno ben poco, tanto meno se volte al raggiungimento di finalità strettamente politiche o, addirittura, personali di imputati eccellenti.

Nell'ultimo decennio, si sono avuti sia allontanamenti e sia riavvicinamenti ai principi generali, questi ultimi dipesi dalle più svariate motivazioni, quali una riscoperta della valenza costituzionale del principio di offensività, come pure mutate esigenze di politica criminale, fino a situazioni strettamente contingenti allo stato della giustizia penale e alla difficoltà di giungere, in tempi brevi, alla definizione del processo. Ciò detto, sotto il profilo securitario, rispetto ai settori classici di intervento del legislatore, il diritto penale dell'economia registra in circostanze ordinarie una maggiore resistenza alle modifiche legate alle emergenze reali e/o emotive vissute dalla stessa società che, sovente, legittimano, di fronte ai cittadini, nuove forme di tutela penale per i beni giuridici di più immediata comprensione e vicinanza.

Si deve fin d'ora evidenziare, tuttavia, come anche in questo settore – specie in particolari contesti storici, quale l'attuale, in cui è messa in discussione la stessa sopravvivenza di interi sistemi economici – possa essere avvertito dai cittadini un problema di sicurezza. Da ciò possono seguire provvedimenti anche di carattere emergenziale, i quali a volte si pongono in contrasto con i principi del diritto penale<sup>17</sup>.

Rivive, quindi, il primo significato di sicurezza, intesa in senso negativo, ossia come tutela dello Stato contro aggressioni esterne ai beni giuridici di rilievo pubblico o,

---

<sup>17</sup> Rileva questo mutamento di percezione, soprattutto in relazione al bisogno di stabilità dei mercati finanziari, L. FOFFANI, *Sicurezza dei mercati e del risparmio*, in *Sicurezza e diritto penale*, op. cit., 273 ss. L'autore sottolinea come ciò comporti delle ricadute negative a livello di politica criminale, ove al «susseguirsi contingente, frenetico e schizofrenico di “fughe dalla sanzione penale”, seguano «contrapposti e paradossali spinte verso la “iper-penalizzazione”».

come nel caso della evasione fiscale, da aggressioni provenienti, in massima parte, dagli stessi cittadini/contribuenti<sup>18</sup>.

## 2) La sicurezza nel diritto penale tributario: considerazioni generali

Il settore dei reati tributari ha goduto di un periodo di relativa stabilità, dovuta all'entrata in vigore del d.lgs. n. 74 del 2000, venuta meno negli ultimi anni a causa di importanti modifiche che ne hanno alterato l'impianto originario.

Si è sopra ricordato che l'illecito penale tributario non suscita, in situazioni ordinarie, un allarme sociale pari a quello del "binomio" delitti contro la persona e delitti contro il patrimonio, poiché il fenomeno socio-economico da cui esso deriva – cioè l'evasione fiscale – non tocca direttamente i singoli cittadini. Neppure l'innegabile vicinanza dei delitti tributari ai reati contro il patrimonio<sup>19</sup> – in quanto questi ultimi rappresentano un *genus* all'interno del quale si ritrovano anche i primi – consente di affermare che le violazioni tributarie destino il medesimo grado di disapprovazione sociale<sup>20</sup>.

Tale percezione in realtà non corrisponde al vero: il minore incasso tributario, è noto, ha ripercussioni anche sui singoli contribuenti, i quali devono sopportare un aumento della pressione fiscale<sup>21</sup>. Questa conseguenza, tuttavia, non viene subito colta per quattro principali ragioni.

La prima dipende da un'imposizione fiscale prevalentemente ripartita tra tutti i contribuenti: l'evasore aggrava la tassazione altrui ma, di fatto, non la propria, poiché il "profitto" attuale che ricava dalla sua condotta evasiva supera di gran lunga i "costi" futuri di un regime fiscale più sfavorevole.

---

<sup>18</sup> Come si avrà modo di verificare, gli ultimi interventi di legislazione penale in materia tributaria – alcuni dei quali sono sovente influenzati dall'appartenenza dell'Italia all'Unione Europea – sembrano collocarsi, invero, non solo a tutela dell'Erario, ma anche a salvaguardia dell'ordine pubblico economico nel suo complesso.

<sup>19</sup> I tributi che lo Stato vanta nei confronti dei contribuenti, difatti, costituiscono un vero e proprio diritto di credito. Mentre i presupposti della pretesa erariale sono contenuti nella legislazione tributaria, la disciplina generale è da ricercare, oltre che nella legislazione di settore, anche nel codice civile al pari di ogni altra obbligazione (ad esempio, in relazione ad istituti quali l'obbligazione solidale e le cause legittime di prelazione).

<sup>20</sup> Per i consociati, quindi, la commissione di un illecito tributario desta minore riprovazione sociale rispetto ad un delitto contro il patrimonio (ad esempio un furto di cosa di modico valore). La dottrina spiega questo diverso atteggiamento grazie alla teoria che distingue i beni «assoluti» (come la vita, l'incolumità individuale o il patrimonio con riferimento alle fattispecie del codice penale) dai beni «relativi». Mentre i primi richiedono una tutela di tipo negativo, volta alla conservazione degli stessi, per i secondi è necessaria una tutela "positiva" che ha di mira il loro accrescimento. L'interesse alla percezione dei tributi sarebbe, appunto, un bene relativo, in quanto non corrisponderebbe ad un bene tangibile al pari degli interessi personali dei singoli. Cfr. A. CADOPPI, «Non-evento» e beni giuridici «relativi»: spunti per una reinterpretazione dei reati omissivi propri in chiave di offensività, in *Indice pen.*, 1989, 388.

<sup>21</sup> Si ricorda in dottrina che l'evasione fiscale genera «una forma di arricchimento indebito consistente nei risparmi di spesa lucrati dagli autori delle frodi fiscali, che costituiscono una grossa falla nel sistema della tutela dell'integrità dell'Erario non meno delle truffe a danno dello Stato o di altre classiche figure di reato contro la Pubblica Amministrazione». Così, F. VERGINE, *Il "contrasto" alla illegalità economica – confisca e sequestro per equivalente*, Padova, 2012, 116.

La seconda è data dalla reazione quasi mai istantanea del legislatore tributario: l'evasione, infatti, sembra avere ripercussioni nel medio-lungo termine e le vicende attuali lo dimostrano. Un aumento dei tributi studiato per riequilibrare le finanze statali, pregiudicate anche dall'evasione, viene subito percepito dai contribuenti solo se si accompagna a situazioni di particolare gravità, come la crisi economica in atto, tali da indurre il legislatore ad un pesante intervento sul piano fiscale (es. l'IMU).

La terza ragione è da ricercare, a parere di chi scrive, nella costante crescita del sistema economico che, per un periodo di tempo considerevole, è stata in grado di coprire, o quantomeno eguagliare, gli ammanchi provocati dalla cattiva gestione della cosa pubblica e dalla stessa evasione fiscale<sup>22</sup>.

La quarta ed ultima si può ricondurre alla generale convinzione che l'evasione sia un illecito bagatellare<sup>23</sup>, ovvero un fatto moralmente lecito, magari giustificato dall'elevata imposizione fiscale. L'evasione, inoltre, viene perfino considerata da molti come un fenomeno utile per la stessa economia, dato che le maggiori disponibilità economiche – anche per la piccola evasione – si indirizzerebbero per conseguire il superfluo.

Accanto a queste ragioni, inoltre, si devono poi aggiungere: a) la sensazione di ineffettività del sistema punitivo tributario (che ha origine, a nostro avviso, nelle storiche inefficienze delle Amministrazioni finanziarie fino alle soglie degli anni duemila); b) le ben note difficoltà in cui versa il processo penale italiano ove ben pochi sembrano i dibattimenti conclusi con la condanna di evasori.

Tutto questo ha contribuito a mantenere, per molti anni, l'impressione di una generale impunità, accresciuta anche dai numerosi ricorsi a provvedimenti di natura premiale<sup>24</sup>, come l'adesione ai condoni<sup>25</sup> o agli scudi fiscali<sup>26</sup>, i quali provocano addirittura

---

<sup>22</sup> Quanto detto trova conferma dai dati del rapporto Censis sulla situazione del paese nel 2011, ove si ricordano i fattori che hanno determinato lo sviluppo del contesto economico nazionale. In tale rapporto è indicato che «la nostra crescita dell'ultimo mezzo secolo è stata il frutto di processi di sviluppo della soggettività individuale (iniziativa imprenditoriale di piccola e media dimensione, vitalità delle diverse realtà territoriali, coesione sociale, forza economica e finanziaria delle famiglie, diffusa patrimonializzazione immobiliare, radicamento sul territorio del sistema bancario, responsabile copertura pubblica e privata dei bisogni sociali): fattori ancora essenziali per superare la congiuntura negativa e il declinismo». Si veda, Censis, *Rapporto sulla situazione sociale del Paese*, Roma 2012, e i comunicati stampa in [www.censis.it](http://www.censis.it).

<sup>23</sup> Riporta questa considerazione anche, M. ROMANO, *Materia economica e intervento penale (in ricordo di Armando Bartulli)*, in *Riv. soc.*, 2010, 542.

<sup>24</sup> Riconduce tali provvedimenti nell'ambito del diritto penale "premiare", C. RUGA RIVA, *La premialità nell'ordinamento penale*, in *Saggi in ricordo di Aristide Tanzi*, Milano, 2009, 521 ss.

<sup>25</sup> Il condono più imponente è stato inserito nella l. 27 dicembre 2002, n. 289, la quale prevedeva differenti sanatorie (tra le più rilevanti: la definizione automatica dei redditi mediante autoliquidazione di cui all'art. 7; la dichiarazione integrativa di cui all'art. 8; la definizione automatica per gli anni pregressi e il "condono tombale" di cui all'art. 9). In massima parte, i contribuenti potevano conseguire anche la non punibilità per quasi tutti i delitti tributari del d.lgs. n. 74/2000 (ad eccezione del delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti e di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte).

Come evidenzia la dottrina, «l'accessibilità al condono si è protratta per molto tempo, attraverso progressivi interventi legislativi che ne hanno dilatato i termini, tanto da legittimare l'affermazione che un meccanismo, concepito come eccezionale, si proponesse in realtà come vera e propria regola di



tura un pericoloso effetto criminogeno. Questi istituti, infatti, al fine di conseguire parte delle imposte dovute, riconoscono il “premio” della non punibilità a fronte di un risultato a volte modesto – costituito dal versamento di una minima parte delle imposte dovute – che quasi mai assume i caratteri di una riaffermazione *ex post* dell’interesse giudico violato<sup>27</sup>. Tutto ciò incentiva nuova evasione fiscale e la commissione di altri reati, tra cui il riciclaggio di denaro sporco<sup>28</sup>.

---

funzionamento (meglio di disfunzione) del sistema penale tributario». Così, A. MARTINI, *Trattato di diritto penale, Parte speciale*, Vol., XVII, Milano, 2010, 75.

<sup>26</sup> Ad esempio, l’ultimo “scudo fiscale” – d.l. n. 78/2009 – al pari di un condono, porta alla non punibilità dei principali delitti tributari nonché dei reati a questi in qualche modo collegati.

L’art. 13-bis, quarto comma (disposizioni concernenti il rimpatrio di attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori del territorio dello Stato) prevede che “l’effettivo pagamento dell’imposta comporta, in materia di esclusione della punibilità penale, limitatamente al rimpatrio ed alla regolarizzazione di cui al presente articolo, l’applicazione della disposizione di cui al già vigente articolo 8, comma 6, lettera c), della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni.

Quest’ultima disposizione prevede, a sua volta, che “salvo quanto stabilito al comma 7, il perfezionamento della procedura prevista dal presente articolo comporta per ciascuna annualità oggetto di integrazione ai sensi dei commi 3 e 4 e limitatamente ai maggiori imponibili o alla maggiore imposta sul valore aggiunto risultanti dalle dichiarazioni integrative aumentati del 100 per cento, ovvero alle maggiori ritenute aumentate del 50 per cento:

a) la preclusione, nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati, di ogni accertamento tributario e contributivo;

b) l’estinzione delle sanzioni amministrative tributarie e previdenziali, ivi comprese quelle accessorie, nonché, ove siano stati integrati i redditi di cui al comma 5, e ove ricorra la ipotesi di cui all’articolo 14, comma 4, delle sanzioni previste dalle disposizioni sul monitoraggio fiscale di cui al decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227;

c) l’esclusione ad ogni effetto della punibilità per i reati tributari di cui agli articoli 2, 3, 4, e 5, 10 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, nonché per i reati previsti dagli articoli 482, 483, 484, 485, 489, 490, 491-bis e 492 del codice penale, nonché dagli articoli 2621, 2622 e 2623 del codice civile, quando tali reati siano stati commessi per eseguire od occultare i predetti reati tributari, ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria. L’esclusione di cui alla presente lettera non si applica in caso di esercizio dell’azione penale della quale il contribuente ha avuto formale conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa”.

Per un esame delle principali ricadute in ambito penale dell’applicazione dello scudo fiscale, si rinvia al recente contributo di L. IMPERATO, *I profili penali dello scudo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 5, 1195 ss.

<sup>27</sup> Non mancano in dottrina opinioni di segno contrario. Vi è chi, ad esempio, nel ritiene più corretto un approccio «depurato da eccessi di emotività», sottolinea come non si possa «non valutare con il necessario realismo un provvedimento che offre al contribuente una protezione dalle conseguenze sanzionatorie del reato commesso – e, quindi, mira ad orientarne le scelte a favore di una regolarizzazione o rimpatrio dei beni illegalmente detenuti fuori dello Stato – in cambio di un effettivo, benché ridotto, pagamento di un’imposta straordinaria». Così, A. BERNASCONI, *I profili penali dello scudo fiscale nella cornice della premialità*, in *Corr. trib.*, 2009, 42, 3417.

Più condivisibile, a nostro avviso, è la dottrina che critica il massiccio impiego di misure premiali in ambito fiscale. Si veda A. BERNARDI, *Sicurezza e diritto penale in Italia e nella Unione Europea*, cit., 39, per il quale il meccanismo dei condoni «finisce per favorire la cultura della illegalità, rafforzando l’idea che, quantomeno in talune materie, violare la legge risulti alla lunga vantaggioso». Cfr., inoltre, A. MARTINI, *Trattato di diritto penale, Parte speciale*, op. cit., 77, il quale, criticando detti istituti, osserva che essi consentono di «recuperare risorse finanziarie che rappresentano soltanto una parte del danno arrecato»; nonché A. PERRONE, *Riflessioni problematiche sui criteri di legittimazione dell’illecito fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 5, 145., il quale non manca di sottolineare che l’effetto intimidatorio della repressione penale «è stato assai sminuito dal continuo ricorso a strumenti condonistici e ad “amnistie” per gli illeciti fiscali che hanno ingenerato nei contribuenti una sorta di “fiducia” nella benevolenza del legislatore che, prima o poi, perdona l’evasione». Così anche E. DE MITA,

Per quanto interessa, le ragioni sopra esposte si riflettono anche sulla percezione del bene giuridico protetto dalla norma penale: poiché il comportamento che dà luogo alla evasione impedisce l'accrescimento delle risorse dello Stato – e quindi di una utilità per la collettività – non si ha un “definito” soggetto passivo del reato quale diretto destinatario della condotta illecita e ciò rende meno avvertibile il disvalore del fatto rispetto ai tradizionali delitti contro il patrimonio<sup>29</sup>.

### 3) Segue: l'attuale bisogno di “sicurezza fiscale”

L'equilibrio compensativo tra la pericolosità non percepita dell'evasione e il progressivo aggravio dei carichi fiscali si è mantenuto fino a quando la crisi economico-finanziaria in atto, specie dei paesi membri dell'Unione Europea, ha spinto gli ultimi governi in carica ad adottare imponenti aumenti della tassazione e ad intervenire nuovamente in campo penale, anche sull'onda delle aspettative di quella parte dell'opinione pubblica che auspica una più serrata lotta all'evasione.

Il fenomeno dell'evasione, che si articola in diverse forme, non viene difatti ancora avvertito dal corpo sociale in maniera uniforme e questo dipende, come è facile immaginare, dal fatto che esso si concentra, per lo più, in alcune categorie di contribuenti.

Oltre all'innegabile fenomeno del “lavoro nero”<sup>30</sup>, non pare qui di riproporre un luogo comune se si ricorda l'evasione propria delle attività lavorative indipendenti, vale a dire delle categorie dei lavoratori autonomi (cioè i lavoratori che prestano attività intellettuale come liberi professionisti ed assimilati) e degli imprenditori fiscali (cioè i baristi e i ristoratori, nonché gli artigiani come il falegname, l'elettricista, l'idraulico e via dicendo), connotate da una forte commistione tra interessi dell'organizzazione imprenditoriale e interessi del titolare stesso.

L'evasione è poi senz'altro generata anche dalle imprese commerciali medio-grandi. Per i soggetti economici di medie dimensioni può anche qui operare una commistio-

---

*All'università si insegna il diritto ... poi arrivano i condoni*, in *Il Sole-24 ore*, 31 gennaio 2003, pp. 1,4.

Per un riepilogo dei principali condoni che si sono susseguiti negli ultimi quarant'anni, v. B. TINTI, *La rivoluzione delle tasse*, Milano, 2012, 29 ss.

<sup>28</sup> Cfr., G. MARINUCCI, *Diritto penale dell'impresa: il futuro è già cominciato*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 04, 1465.

<sup>29</sup> Per A. CADOPPI, “Non evento” e beni giuridici “relativi”: spunti per una reinterpretazione dei reati omissivi propri in chiave offensiva, in *Indice pen.*, 1989, 399, la tutela della sicurezza erariale sarebbe riconducibile, quindi ai beni giuridici c.d. “relativi”, come tali incompleti e bisognevoli di una tutela positiva volta al loro accrescimento. Per contro, i beni giuridici qualificati come “assoluti” (l'incolumità fisica o il patrimonio) sono immediatamente intesi come lesivi di interessi specifici la cui tutela consiste, generalmente, nella loro mera conservazione.

<sup>30</sup> Il “lavoro nero”, o “lavoro sommerso”, è fenomeno indubbiamente vasto, tale da ricomprendere più situazioni. Vi rientrano, ad esempio, le attività lavorative prestate da tutti quei soggetti in cerca di prima occupazione, così come quelle di chi ha perso il lavoro o di chi beneficia di trattamenti di sostegno, come la cassa integrazione, ma che necessita di ulteriori entrate. Rientrano nel sommerso anche le seconde attività lavorative prestate dai lavoratori dipendenti – sia del settore pubblico e sia di quello privato – al fine di incrementare il proprio reddito, ritenuto insufficiente per soddisfare i bisogni individuali o della propria famiglia.

ne di interessi tra enti e titolari, la quale conduce, per lo più, all'occultamento di base imponibile. Per le imprese di grandi dimensioni l'evasione richiede solitamente una maggiore artificiosità delle condotte illecite, che nei casi più gravi vengono concentrate nel periodo di breve vita dell'ente, di solito chiuso dopo un quinquennio dalla costituzione per evitare accertamenti fiscali.

V'è da dire, per precisione, che l'aumento della complessità della struttura organizzativa rende più difficile evadere per l'assenza del rapporto di immedesimazione tra titolare, tra chi presta l'attività lavorativa e il soggetto che ha l'obbligo di presentare le dichiarazioni fiscali. Accanto alla evasione vera e propria, quindi, si profila un ampio utilizzo di operazioni tipiche della elusione d'imposta: un fenomeno giuridico-economico che dal punto di vista pratico dà luogo ad un danno per l'erario, al pari dell'evasione "classica", e che recenti ricostruzioni giurisprudenziali riconducono alla c.d. *evasione d'interpretazione*. Un esempio è dato dall'abuso dell'istituto del *transfer pricing* da parte di imprese che per spostare costi e ricavi tra le società del gruppo, trasferiscono fittiziamente la tassazione nei paesi dove non vi sono adeguati controlli fiscali.

Ciò detto, e i recenti provvedimenti ne costituiscono la riprova, in particolari situazioni perfino la normativa penale-tributaria può assumere le forme di un diritto penale improntato alla sicurezza, intesa in senso pubblicistico-negativo, pur nell'intento di garantire la futura tenuta del bilancio dello Stato, il rispetto di impegni di derivazione comunitaria, così come esigenze di un più rapido recupero delle imposte evase<sup>31</sup>.

Ecco, quindi, che i reati tributari acquisiscono per lo Stato una valenza di contrasto all'evasione la quale, in base a statistiche pubblicate nel corso del 2009, pare essersi assestata ad oltre 26 miliardi di euro nascosti al fisco. Recenti ricerche mostrano, nel dettaglio, come le maglie delle indagini si stringano sempre più sui casi più gravi di evasione fiscale<sup>32</sup>. Negli ultimi due anni, i fascicoli aperti nelle Procure della Repubblica sono aumentati di circa il 50 per cento, e i reati contestati vanno dall'uso di fatture false, alla omessa o infedele presentazione della dichiarazione, fino alla emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Un altro dato mostra che, nel periodo in oggetto, ci sono state più contestazioni sull'utilizzo di fatture false rispetto alla emissione delle stesse. La mancata coincidenza tra il numero di fatture emesse e quelle dichiarate potrebbe essere un segnale dell'aumento del fenomeno delle "cartiere", vale a dire di società costituite al solo fine di emettere false fatture a beneficio di diversi soggetti. Ecco spiegato come mai

---

<sup>31</sup> In tal senso, in dottrina, si veda F. PALAZZO, presentazione alla monografia di A. D'AVIRRO e M. GIGLIOLI, *I reati tributari*, Milano, 2012, per il quale «più di una volta il legislatore ha mutato l'orientamento di fondo del sistema penale tributario, sia in rapporto ai presupposti ideologici delle forze politiche di volta in volta al potere, sia in rapporto allo stato generale della situazione economica nazionale».

<sup>32</sup> I dati riportati sono frutto di una indagine condotta dal Sole 24 Ore tra i principali Uffici giudiziari. In *Il Sole 24 Ore*, quotidiano di Milano, del 23 agosto 2010, estratto p. 3.

i reati di emissione, che interessano le cartiere, sono inferiori rispetto a quelli per dichiarazione fraudolenta, che invece interessano gli utilizzatori di fatture.

L'allarme provocato dalla evasione è diventato in ultimo così evidente da indurre anche la stessa giurisprudenza a perseguire, a differenza di quanto avveniva anni addietro, i casi di minor rilevanza economica nell'evidente intento di "dare un segnale" di non impunità.

A nostro avviso, tale segnale sembra aver in parte attecchito anche a livello sociale<sup>33</sup>, a causa del generale scontento provocato dalla nuova politica di rigore fiscale rivolta, in prevalenza, proprio verso chi non ha la possibilità di sottrarre agli "occhi del Fisco" la maggior parte del proprio reddito. E' chiaro che le entrate erariali poggiano in maniera considerevole su contribuenti che non possono materialmente occultare imponibile: per le imposte dirette, i lavoratori dipendenti – pubblici e privati – e i pensionati subiscono la tassazione in busta paga, per mezzo del loro datore di lavoro o ente pensionistico che assumono la qualifica di sostituto d'imposta.

Per le imposte indirette (soprattutto quelle di applicazione quotidiana come l'IVA o le accise) l'applicazione è sì generalizzata, poiché esse colpiscono, in teoria in maniera eguale, tutti i contribuenti. In realtà, anche queste imposte, dal punto di vista economico, tendono a gravare *in primis* sui lavoratori dipendenti e pensionati, i quali tra l'altro non possono detrarre l'imposta sui beni acquisiti.

I dati reperibili – sebbene suscettibili di varie interpretazioni – sembrano confermare queste considerazioni:

A) in base ai dati forniti dall'Associazione art. 53<sup>34</sup>, in Italia vi sono 41.523.054 contribuenti che pagano le imposte e, quindi, conosciuti dal fisco. Di questi, i lavoratori dipendenti arrivano a 20.870.919 e i pensionati ammontano a 15.292.361, mentre la differenza, pari a 5.359.774, è costituita da lavoratori autonomi e imprenditori commerciali. Da tali dati emerge che la macro-categoria dipendenti/pensionati dovrebbe fornire circa l'88% del gettito erariale, mentre le restanti categorie di contribuenti dovrebbero partecipare nella misura del 12% circa;

B) i dati forniti dall'Agenzia delle entrate a loro volta dimostrano chiaramente che – stante il gettito Irpef del 2010 pari a 146,5 miliardi di euro – i lavoratori dipendenti e i pensionati (rispettivamente per 89,5 e per 47,7 miliardi di euro) hanno corrisposto ben il 93% dell'intero gettito annuale; i soggetti appartenenti ad altre categorie, invece, hanno contribuito nella misura del 9,2%<sup>35</sup>.

Con ogni probabilità parte dei contribuenti sta lentamente acquisendo una maggiore consapevolezza, rispetto al passato, delle ricadute provocate dall'evasione, influenzata a volte da attività meritorie delle istituzioni (ad es. convegni e incontri nelle scuole), altre volte da interventi che pongono qualche problema in ordine agli effetti

---

<sup>33</sup> Come rilevato da G. VETTORI, *Diritti e coesione sociale*, in *Obbl. e contr.*, 2012, 7, 487, l'analisi sociologica dei dati Censis del 2011 sembra indicare che una sempre maggiore percentuale di italiani manifesti, almeno a parole, una minore tolleranza per l'evasione fiscale.

<sup>34</sup> Dati reperiti nel sito <https://sites.google.com/site/articolo53/home>.

<sup>35</sup> Conferme a quanto detto sopra giungono dai dati reperibili nell'interessante studio di C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, Milano, 2011, 223 ss., al quale si rinvia.

pratici (es. le segnalazioni telefoniche del cittadino alla Guardia di finanza tramite il numero telefonico 117).

Fatto sta come anche in questo settore, si ponga il rischio di utilizzare il diritto penale quale strumento rivolto ad ottenere consenso sociale, per richiedere ai cittadini di legittimare una serie di misure che appaiono in teoria in grado di ostacolare il fenomeno, ma che, in pratica, possono avere al più un effetto limitato nel tempo, così come avvenuto in relazione ai delitti contro la persona e il patrimonio.

Si deve infine ricordare – per completare il quadro generale – che l’evasione fiscale non è solo il frutto delle attività lecite sopra elencate, ma anche delle attività criminali dalle quali si ricava una utilità sotto forma di profitto o di prezzo. L’evasione da illecito penale si intreccia soprattutto all’economia criminale realizzata dalle grandi organizzazioni mafiose che, specie nelle regioni del Mezzogiorno, controllano buona parte del territorio, il cui giro d’affari non contabilizzati è stimato sui 125 miliardi di euro l’anno, pari ad un’imposta evasa di 42 miliardi. A ciò si deve poi aggiungere il fenomeno criminale mafioso straniero (Russia e Cina in testa) che tende a radicarsi nelle regioni del nord Italia e che sempre più è in grado di condizionare l’economia di quella parte di Paese.

Sotto il profilo geografico, l’evasione è presente in tutto il territorio nazionale, anche se non sembra scorretto affermare che insiste in misura maggiore nel meridione ove, a parere di chi scrive, vi è forse stato un consapevole abbandono del territorio da parte delle istituzioni, le quali hanno utilizzato l’evasione come una sorta di volano per l’economia di quelle zone depresse.

La tabella che segue ripropone una elaborazione Unioncamere del Veneto su dati forniti dall’Agenzia delle entrate<sup>36</sup>.

Evasione fiscale regione per regione: evasione ogni 100 euro di imposta versata

Calabria	65,37	Umbria	34,15
Basilicata	64,47	Valle d’Aosta	34,15
Puglia	53,39	Toscana	30,10
Campania	51,38	Emilia-Romagna	25,46
Sicilia	50,96	Liguria	24,48
Sardegna	43,57	Veneto	21,56
Molise	36,31	Trentino-Alto Adige	20,31
Friuli-Venezia Giulia	35,51	Piemonte	20,10
Abruzzo	35,02	Lazio	18,25
Marche	34,15	Lombardia	18,13

<sup>36</sup> Un estratto dello studio è stato pubblicato su *Il Gazzettino* del 20 novembre 2011, pag. 19. Tali dati sembrano trovare una sostanziale conferma nella elaborazione del Centro studi Sintesi pubblicata su *Il Sole 24 ore* del 27 agosto 2012, la quale evidenzia, altresì, uno spostamento dell’evasione fiscale verso le regioni del Nord Italia.

#### 4) Il concetto di evasione fiscale

Il fenomeno dell'evasione fiscale, si è visto sopra, tocca tutte le categorie di contribuenti: nessuno può dirsi immune dalla "tentazione" di non corrispondere quanto dovuto a titolo d'imposta. La maggiore o minore facilità con la quale l'evasione è attuata può dipendere dal tipo di attività economica svolta e, soprattutto, dalla complessità organizzativa di ciascuna azienda produttrice di ricchezza.

Quest'ultimo aspetto merita una precisazione. Per azienda deve qui intendersi non il concetto civilistico desumibile dall'art. 2555 c.c., bensì quello proprio dell'economia aziendale, in cui è definita come una organizzazione di persone e di mezzi finalizzata alla soddisfazione di bisogni umani attraverso la produzione, la distribuzione o il consumo di beni economici. In questo senso, è evidente, qualsiasi compagine sociale – ente, attività commerciale o addirittura anche la stessa famiglia<sup>37</sup> – può costituire una occasione per l'evasione fiscale, appunto per essere un centro d'imputazione di bisogni individuali.

Per alcune categorie di contribuenti l'evasione è difatti resa possibile (o più agevole) grazie alla completa immedesimazione tra chi svolge l'attività professionale, chi percepisce il compenso e chi dichiara al fisco<sup>38</sup>. Un valido esempio è dato dall'attività del commerciante, dove l'evasione è un fatto quasi automatico poiché è realizzata dal diretto interessato senza il rischio di controlli interni alla propria "impresa"; altro è, per contro, l'evasione di una grande società all'interno della quale più soggetti possono in qualche modo ostacolare eventuali condotte illecite.

Sul piano economico l'evasione d'imposta consiste nell'occultamento di ricchezza che si traduce nel mancato introito del tributo dovuto<sup>39</sup>. Oltre ad un aggravio per le casse dello Stato, essa comporta ricadute negative per l'intero sistema produttivo poiché tra i suoi effetti vi è l'alterazione della concorrenza a sfavore degli operatori che non possono, o magari non vogliono, ricorrere anch'essi all'evasione.

Come evidenziato da attenti studiosi<sup>40</sup>, il fenomeno in esame si manifesta quando il singolo contribuente considera il pagamento delle imposte come un ostacolo al sod-

---

<sup>37</sup> Anche all'interno della famiglia si possono manifestare comportamenti che danno luogo alla evasione, poiché oltre ai valori non economici (come l'assistenza reciproca) al suo interno si perseguono anche bisogni economici tra i quali vi è il risparmio, formato dalla differenza tra redditi di lavoro e di capitale da una parte, e i consumi e investimenti dall'altra. Molte attività economiche, tra l'altro, sono esercitate proprio tramite l'ausilio dei componenti del gruppo familiare, con una ancor più imponente commistione tra gli interessi dell'impresa e di chi opera al suo interno.

<sup>38</sup> Così, R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Ipsoa, 2008, 37. L'autore afferma chiaramente che nel caso dei lavoratori autonomi professionali (avvocati, medici, veterinari, etc.) nonché dei piccoli commercianti ed artigiani vi sono "forti margini" per incassare i compensi relativi alle attività prestate senza dichiararli al Fisco. Secondo l'autore questa inclinazione non dipende da una particolare tendenza all'evasione di queste categorie, bensì è causata dalla struttura organizzativa di solito molto modesta e flessibile, concentrata sulla figura del titolare.

<sup>39</sup> Di evasione come «vicenda principalmente (anche se non esclusivamente) economica» parla altresì M. DI SIENA, *Dal velleitarismo preventivo al pragmatismo retributivo: brevi considerazioni in tema di politica punitiva tributaria a margine delle nuove modalità di definizione agevolata delle sanzioni amministrative*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 10, 1001.

<sup>40</sup> Cfr. R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, op. cit., 211.

disfacimento di necessità della vita da lui ritenute importanti. Quanto più il carico fiscale viene percepito come un impedimento al raggiungimento dei propri bisogni personali, tanto più aumenta la tendenza ad evadere, nelle forme e nei limiti consentiti dal livello di organizzazione aziendale proprio di ciascuna attività economica. A titolo puramente esemplificativo, e senza pretese di completezza, di seguito vengono riportate le tipologie più comuni di evasione:

- *le imprese medio piccole e i commercianti*, ad esempio, tendono a non emettere scontrini, ricevute o fatture, occultando così in tutto o in parte i corrispettivi delle vendite o le prestazioni effettuate, fino a compiere frodi IVA o anche ad omettere la presentazione delle dichiarazioni;

- *i prestatori d'opera intellettuale* hanno la possibilità, a seconda dei casi, di non fatturare alcunché o di fatturare valori inferiori a quanto in realtà ottenuto a titolo di corrispettivo dai propri assistiti.

- *i soggetti ad alta capacità contributiva*, come gli enti commerciali, tendono a occultare la loro ricchezza intestando beni di lusso a società fittizie ovvero a intestare beni ad altri soggetti al fine di ostacolare l'attività di riscossione dei tributi. In molti casi, saliti agli onori della cronaca, si ravvisa la predisposizione di vere e proprie frodi fiscali che ricadono nelle fattispecie di reato del d.lgs. n. 74/2000, a volte di carattere sovranazionale come nel caso di operazioni di ristrutturazione aziendale poste in essere con l'ausilio di società estere;

- *i lavoratori dipendenti* tendono ad ingrossare la cosiddetta *economia sommersa*: sempre più frequente è l'evasione riconducibile al mancato pagamento di tasse o di contributi su redditi di lavoro dipendente irregolare o di lavoro autonomo occasionale e, specularmente, la corrispondente evasione dei datori che impiegano lavoratori non in regola per i quali non versano né tasse né contributi;

Vi sono poi forme di evasione che non appartengono ad una categoria specifica di contribuenti, in quanto chiunque potrebbe porle in essere. Ci si riferisce, ad esempio, alla mancata registrazione dei contratti di locazione che conduce sia all'evasione delle imposte indirette (es. imposta di registro), sia delle imposte dirette per un reddito dichiarato inferiore al reale.

Tutti gli esempi di evasione sopra proposti possono essere ricondotti ad una definizione giuridica comune, cioè quella della maggiore imposta dovuta dal contribuente a seguito di un qualsiasi accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria. Una nozione che è in grado di ricomprendere tutti i comportamenti, a prescindere dal diverso grado di lesione dell'interesse erariale, attraverso i quali il contribuente vuole tacere o nascondere parte del proprio reddito, e confidare nella mancanza o nell'inefficacia di successivi controlli. La condotta che dà luogo ad evasione agisce, pertanto, sul presupposto (già sorto) dell'imposta che, ai sensi della legge tributaria, deve essere integralmente dichiarato.

Il diritto penale, come è noto, non si occupa tuttavia di qualsiasi mancato pagamento d'imposta, sebbene l'evasione rappresenti l'evento naturalistico della maggior parte delle fattispecie di reato previste dal d.lgs. n. 74/2000. Diversamente si avrebbe un

reato tributario ogniqualvolta il contribuente non dichiarasse l'imposta effettivamente dovuta<sup>41</sup>, mentre il legislatore ha di fatto operato la scelta di dividere l'evasione penalmente rilevante, da quella che dà luogo ad un illecito amministrativo.

Vi è, quindi, la *grande evasione* frutto di attività illecite di società o soggetti che operano a grandi livelli nei settori economici d'interesse nazionale o locale. Il legislatore, come si avrà modo di precisare, ha inteso approntare una tutela penale limitatamente ai casi di maggiore offensività dell'interesse erariale, in tal modo discostandosi dalla impostazione della legge "manette agli evasori".

Vi è poi quella che potremmo definire *piccola e media evasione* – in realtà anch'essa di estrema rilevanza sia per l'elevato numero soggetti che la praticano e sia per le conseguenze economiche di carattere generale – che si manifesta nella quotidianità delle piccole e medie operazioni commerciali e che si qualifica per importi ridotti rispetto quelli della grande evasione. In questo secondo caso, il legislatore ha in linea di massima escluso la tutela penale, predisponendo per contro un sistema sanzionatorio di carattere amministrativo.

---

<sup>41</sup> L'evasione, come correttamente ricordato in dottrina, costituisce al più «un sintomo del fatto che un reato sia stato commesso, così come la diminuzione patrimoniale può rappresentare poco più che un sintomo del fatto che si sia commesso un furto o una truffa, mentre le difficoltà maggiori risiedono proprio nell'individuare con precisione il contenuto delle condotte incriminate». Così, D. TERRACINA, *Fatto, diritto e sanzioni penali nella sentenza "Dolce e Gabbana"*, in *Dialoghi Tributari*, n. 3 del 2012,



## Sezione II

### Il fondamento della pretesa punitiva in ambito tributario

#### 1) Il concetto di “sicurezza fiscale” nel diritto costituzionale-tributario e ricadute nel diritto penale

Prima di esaminare il diritto penale tributario italiano è necessario ricordare quale sia il fondamento della pretesa dello Stato, e, quindi, l'origine dell'obbligazione tributaria, al fine di meglio comprendere la *ratio* che muove le scelte del legislatore anche nel settore in esame.

L'art. 53 della Costituzione rappresenta, notoriamente, il pilastro dell'ordinamento giuridico tributario, poiché enuncia i due principi di fondo sui quali si sviluppa l'intera normativa fiscale: quello della necessaria compartecipazione dei cittadini percettori di reddito ai bisogni dello Stato e quello della progressività della tassazione<sup>42</sup>.

Il primo principio prevede espressamente che l'obbligo di concorrere alle spese pubbliche non sia indiscriminato, ma attuato in ragione della capacità contributiva di ciascun consociato<sup>43</sup>; il legislatore costituente ha quindi specificato il contenuto generale dei doveri inderogabili di solidarietà (art. 2 Cost.) e di eguaglianza (art. 3 Cost.), secondo una logica di equa redistribuzione delle imposte tipica dello Stato sociale di diritto<sup>44</sup>. Un enunciato la cui rilevanza, specie nei nostri giorni di crisi economico-finanziaria, è ancora attuale.

Lo Stato sociale, come insegna il diritto costituzionale, sopporta gli ingenti costi della spesa pubblica, i quali originano dai servizi fondamentali offerti alla collettività (come i servizi pubblici essenziali), così come dalle prestazioni a favore di singoli individui che versano in una situazione di bisogno.

L'esigenza di reperire le risorse necessarie per consentire il funzionamento di tutto l'apparato statale, centrale e periferico, e di garantire la copertura dei costi sociali, è riconducibile al c.d. *interesse fiscale (o erariale) dello Stato*<sup>45</sup> ed è attuata da appositi organi amministrativi (ministeri ed agenzie fiscali) e tutelata da un articolato si-

---

<sup>42</sup> Così, P. BORIA, *Sub art. 53 Cost.*, in *Commentario alla Costituzione*, Milano, 2006, 1056. L'autore definisce l'art. 53 Cost. quale snodo fondamentale della dialettica costituzionale del diritto tributario e «vera e propria pietra angolare dell'ordinamento tributario».

<sup>43</sup> V. G. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur.*, V, Roma, 1988.

<sup>44</sup> Si veda A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, op. cit., 97, il quale individua tra i principi costituzionali della materia anche quelli di cui agli artt. 2 e 23 Cost. L'art. 2 Cost. sancisce il principio di solidarietà, il quale giustifica i sacrifici imposti a ciascun cittadino dal sistema tributario in virtù dei «doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale». Tali sacrifici, nel settore tributario, vanno intesi come una forma di partecipazione improntata all'uguaglianza dei cittadini sia sul piano politico, che sul piano economico e sociale, mentre solo in parte costituiscono una controprestazione rispetto ai servizi che lo Stato rende al singolo contribuente. L'art. 23 Cost. richiede che l'imposizione tributaria derivi dalla legge, in quanto la compressione dei diritti di libertà e dei diritti patrimoniali deve essere espressione dell'unico organo costituzionale rappresentativo della volontà popolare.

<sup>45</sup> V. R. LUPI, *Diritto tributario, Parte generale*, VIII ed., Milano, 2005, 30, per il quale «l'interesse fiscale» coincide con «l'esigenza di garantire la riscossione dei tributi».

stema di sanzioni tributarie, sia amministrative e sia penali<sup>46</sup>, le quali dovrebbero eliminare i privilegi e le sacche di impunità fiscale. Tale interesse – il cui ambito di tutela è suscettibile di maggiore o minore ampiezza – altro non è che uno dei significati del più ampio concetto di sicurezza, qui declinato nella forma di “sicurezza fiscale”.

Ci si deve chiedere, fino a che punto l’ordinamento può perseguire – attraverso le regole della imposizione fiscale e le disposizioni sanzionatorie ad esse complementari – l’obiettivo della percezione dei tributi, coesistente alla sua stessa esistenza.

E’ oramai evidente che la sicurezza fiscale non può spingersi, per espressa previsione costituzionale, fino a richiedere prelievi indiscriminati nei confronti dei cittadini.

L’esperienza storica, beninteso, ha visto situazioni ove l’interesse fiscale ha assunto diverse connotazioni nell’ambito della politica degli Stati. Ad esempio, mentre negli ordinamenti anglosassoni la potestà impositiva è stata concettualmente subordinata ai diritti individuali, negli ordinamenti giuridici continentali del 700’ e dell’800’ la potestà tributaria ha superato, in certi momenti, il limite invalicabile dei diritti dell’individuo.

La sicurezza fiscale, intesa in senso negativo, prevale dunque sugli interessi dei singoli, in quanto espressione di interessi pubblici rivolti alla difesa di valori superiori e fondamentali per la sopravvivenza dello Stato. Tale sicurezza viene perseguita tramite la creazione di tributi dal carattere tipicamente autoritativo, con conseguente limitazione del profilo di corresponsività tra prestazione patrimoniale individuale e servizi resi dallo Stato. Nel diritto penale, la sicurezza così intesa può più facilmente giustificare, rispetto ad altre esperienze giuridiche, un’anticipazione di tutela ai fatti prodromici all’evasione, e, soprattutto, uno sviamento rispetto ai principi generali valevoli per gli altri reati.

La menzione in Costituzione del principio di *capacità contributiva*, come è evidente, sembra escludere alla radice le attuazioni più estreme della sicurezza tributaria. Per autorevole dottrina, difatti, l’equa contribuzione costituisce misura e limite dell’intervento dello Stato, ed è quindi protettiva della sfera individuale rispetto al prelievo fiscale. Il principio in esame, infatti, ha una duplice ricaduta pratica: dal un lato, impone al legislatore di individuare i fatti qualificati da “forza economica” sottoponi-

---

<sup>46</sup> L’interesse fiscale si concretizza, in capo ai contribuenti, nella creazione della c.d. obbligazione tributaria: un vero e proprio diritto di credito di carattere pubblicistico. Tale obbligazione, sotto il profilo della struttura e della tutela processuale, non si differenzia di molto dalle obbligazioni di diritto privato, regolate dal codice civile, in quanto l’interprete può ricorrere, in via analogica, proprio alle norme codicistiche per colmare lacune delle leggi tributarie. Mentre i presupposti della pretesa tributaria sono quindi contenuti nella legislazione di settore, la disciplina generale è da ricercare anche nel codice civile al pari di ogni altra obbligazione (ad esempio, in relazione ad istituti quali l’obbligazione solidale e le cause legittime di prelazione).

La natura pubblicistica fa sì che gli elementi dell’obbligazione tributaria vengano disciplinati dalla legge o da altre fonti normative ad essa equiparate (purché nel rispetto dell’art. 23 Cost.). Ciò implica, come conseguenza diretta, che, salvo tassative eccezioni, nulla della disciplina dell’obbligazione tributaria può essere determinato o derogato dalla volontà delle parti. Come si avrà modo spiegare nel prosieguo, neppure l’Amministrazione finanziaria, pur dotata numerose prerogative, ha la possibilità di esercitare un libero potere discrezionale sui crediti vantati.

li ad imposizione fiscale; dall'altro, dispone una intangibilità della porzione di ricchezza necessaria a soddisfare i bisogni primari dell'individuo<sup>47</sup>.

Esiste, invero, un rapporto di strumentalità tra interesse fiscale e diritti individuali e sociali: senza un corretto perseguimento del primo, attraverso un valido programma di politica fiscale, si determina una vera e propria negazione dei secondi. Il diritto a prestazioni positive, a favore dei cittadini, è condizionato dalle risorse finanziarie concretamente a disposizione dell'organizzazione statale<sup>48</sup>.

Nel contempo, la capacità contributiva e l'interesse fiscale sono valori che esprimono una permanente tensione tra una logica individuale e una logica collettiva. E il principio della capacità contributiva diventa, dunque, fondamentale, in quanto in grado di comporre i conflitti che sorgono tra individuo e Stato, o per meglio dire, tra i diritti dei singoli, che per l'ordinamento tributario assumono la qualifica di contribuenti, e la sfera collettiva<sup>49</sup>.

Lo Stato, quindi, vede limitato il proprio potere impositivo, poiché è costituzionalmente legittimo imporre tributi solo per fatti indicativi di capacità contributiva<sup>50</sup>: il presupposto del tributo, quindi, non può essere un fatto qualunque, ma deve invece esprimere una effettiva capacità economica (o forza economica) del cittadino<sup>51</sup>.

L'altro principio (la progressività) – menzionato dall'art. 53 Cost. con valore di regola programmatica – completa il precedente, chiedendo di modulare la legislazione di modo che il prelievo tributario permetta, quantomeno per i tributi di maggior rilievo (qual è, nel sistema vigente, l'imposta sul reddito delle persone fisiche), una

---

<sup>47</sup> Ciò è ricordato da L. PALADIN, *Diritto Costituzionale*, Padova, 1995, 592, ove si riporta che la Corte costituzionale ha emesso una serie di decisioni, sindacando e colpendo le scelte legislative manifestamente irragionevoli, con particolare riguardo al principio dell'eguaglianza tributaria (ad esempio Corte Cost., sent. 6 luglio 1972, n. 120).

<sup>48</sup> Sul punto, tra le numerose decisioni, si vedano Corte Cost. nn. 455/1990, 51/1991, 490/1991, 90/1992, 247/1992, 455/1992, 405/1992, 405/1993, 122/1994, 218/1994, 304/1994, 288/1995, tutte in [www.giurcost.org](http://www.giurcost.org).

<sup>49</sup> In merito al significato di capacità contributiva, tuttavia, dopo un primo periodo in cui la Consulta riteneva valida una nozione soggettiva – vale a dire la effettiva idoneità del contribuente a far fronte al dovere tributario – nell'ultimo decennio si è imposto l'orientamento meno garantista, per il quale qualsiasi fatto economico appare indice di tale capacità. Ecco che ricompare la tensione di cui sopra si è detto, poiché attraverso una interpretazione estensiva di “fatto economico” produttore di reddito il legislatore ha margine d'azione maggiore per imporre nuovi tributi.

<sup>50</sup> La scienza della finanza individua due fatti che, in astratto, possono giustificare l'imposizione fiscale. Il primo è il cosiddetto beneficio, per il quale le spese pubbliche devono essere sopportate dai soggetti che ottengono una utilità dal “servizio” reso dallo Stato. Il secondo è, appunto, la capacità contributiva, vale a dire l'opportunità di studiare un sistema impositivo in modo da porlo a carico di chi ha l'attitudine a contribuire.

<sup>51</sup> Un sistema fiscale può difficilmente attuare del tutto tale principio, atteso che esiste la distinzione tra imposte dirette (o imposte sui redditi) e imposte indirette (o imposte sulla ricchezza) e che vi sono orientamenti divergenti sul significato da attribuire alla capacità contributiva. Quanto alla distinzione tra tipologie di imposta, è possibile affermare che la capacità contributiva può essere perseguita solo tenendo conto del sistema fiscale nel suo complesso: infatti, in un sistema ove siano presenti in maniera diversa imposte dirette e imposte indirette, la prevalenza di queste ultime lede il principio in esame in quanto le imposte indirette non tengono conto della capacità contributiva dei singoli, e quindi incidono in maggior misura sul reddito dei non abbienti.

redistribuzione della ricchezza, contribuendo, con spirito solidaristico, al benessere della collettività<sup>52</sup>.

La progressività, quindi, dà attuazione al dettato dell'art. 3 Cost. in quanto produce effetti redistributivi tra i consociati dato l'effetto di «depauperamento patrimoniale più che proporzionale nei soggetti dotati di maggiore ricchezza e un depauperamento meno che proporzionale nei soggetti più poveri»<sup>53</sup>.

Sebbene l'art. 53 Cost. non detti principi di stretta natura penalistica, esso in ogni modo influenza l'operato del legislatore, quantomeno per due ragioni.

1) L'interesse erariale è oggetto della doverosa protezione del diritto penale: le norme penali tributarie, difatti, esistono in quanto contribuiscono a tutelare i principi e gli interessi giuridici aventi rango costituzionale – tra i quali vi è, indubbiamente, l'interesse erariale – evitando di lasciare impunte le violazioni della regolamentazione extrapenale di maggiore gravità<sup>54</sup>.

2) I principi sopra richiamati pongono, anche se in via indiretta, una protezione contro incriminazioni ingiustificate di condotte ritenute lesive dell'interesse erariale. Ad esempio, in una ipotesi puramente di scuola, ove un tributo si rivelasse incostituzionale – per violazione dei principi di capacità contributiva e di progressività – per la stessa ragione sarebbe illegittima anche la fattispecie incriminatrice predisposta per consolidare la pretesa dello Stato al pagamento di quel tributo.

Nella più probabile ipotesi in cui la Consulta rilevasse l'illegittimità di una disposizione tributaria – che preclude un'agevolazione fiscale o che autorizza la P.A. a disconoscere un costo deducibile – potrebbe venir meno il reato per il mancato superamento delle soglie di punibilità, laddove previste, a seguito di rideterminazione dell'imposta evasa da parte del giudice penale.

## **2) Il principio di offensività nel diritto penale tributario: i beni giuridici oggetto di tutela**

L'art. 53 Cost., si è detto, rappresenta il fondamento della pretesa tributaria dello Stato, attuata secondo i principi della contribuzione e della redistribuzione e tutelata,

---

<sup>52</sup> Parlano di una «doppia anima» dell'art. 53 Cost. R. BIN - G. PITRUZZELLA, *Diritto pubblico*, Torino 2010, 469, per i quali, mentre la regola della capacità contributiva rispecchia il principio di eguaglianza formale, quella della progressività è ispirata da esigenze di eguaglianza sostanziale.

<sup>53</sup> Tanto la dottrina, quanto la giurisprudenza ritengono che la progressività esprima una regola a carattere programmatico, cioè non sia un connotato fondamentale dell'ordinamento, giacché, sotto il profilo normativo, numerosi sono gli esempi di tributi che, in luogo del criterio proporzionale, sono invece previsti in misura fissa. La Corte costituzionale ha chiarito come, a causa delle molteplicità e varietà delle imposte, non tutti i tributi si prestino, dal punto di vista tecnico, al principio di progressività che, per contro, «presuppone un rapporto diretto tra imposizioni e reddito individuale di ogni contribuente».

<sup>54</sup> In coerenza con le previsioni della disciplina extrapenale, il legislatore deve però evitare di sottoporre a sanzione penale quei comportamenti considerati leciti dal diritto tributario; mentre il giudice dovrà svolgere la sua funzione nel rispetto del principio di stretta legalità posto dall'art. 25, comma 2, Cost., che vieta la punizione di fatti non previsti dalla legge come reato, e dal quale si ricava il divieto di analogia in *malam partem*. Cfr., A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011, 96-97, nota 2.

per le violazioni più gravi, dalla massima sanzione prevista dal nostro ordinamento, la pena appunto.

Come si avrà modo di ribadire in seguito, il concetto di *interesse fiscale*, pur temperato in base ai richiamati principi costituzionali, ha più volte giustificato la logica di un diritto sanzionatorio dell'emergenza, scollegato dai principi fondamentali della materia, anche a causa delle continue «infiltrazioni dei particolarismi del settore tributario»<sup>55</sup>. Ciò ha comportato la creazione di un diritto penale tributario connotato, soprattutto in certi momenti storici, da forti specificità, al pari di altri settori del diritto penale dell'economia.

Per quanto qui interessa, proprio dall'art. 53 Cost. sono ricavabili i beni giuridici, accomunati dalla finalità di perseguire l'interesse fiscale, che costituiscono la legittimazione teorica delle politiche criminali in tema di illecito fiscale.

L'evoluzione del diritto penale tributario italiano ha visto il susseguirsi di figure di reato articolate su due tipi di beni giuridici, ancora oggi ricavabili dal dettato costituzionale<sup>56</sup>:

- il primo, e principale, consiste nella *corretta percezione dei tributi* – finalizzata all'equa distribuzione del gettito fiscale – poiché in campo tributario il disvalore della condotta illecita è per sua natura connesso al mancato versamento di quanto dovuto all'erario<sup>57</sup>;

- il secondo, e strumentale al precedente, è individuabile nella c.d. *trasparenza fiscale del contribuente* e sul correlato interesse dell'Amministrazione finanziaria al regolare svolgimento della funzione di accertamento. Questo bene giuridico – considerato in particolare dalle disposizioni penali precedenti al d.lgs. n. 74/2000 – presenta indubbiamente maggiori problemi di legittimazione, in quanto appare tutelabile solo laddove si inserisca, in misura adeguata, in un ampio sistema di salvaguardia della sicurezza erariale, nel quale venga accostata alla immancabile tutela penale anche quella di tipo civile e, soprattutto, amministrativa.

Ebbene, il diritto penale tributario ha sempre conosciuto la presenza, a volte anche all'interno della medesima fattispecie<sup>58</sup>, di questi beni giuridici, con una diversa accentuazione a seconda del tipo di misure di contrasto all'evasione messe in atto dai governi di differente colore politico, a loro volta basate sulla mutevole percezione

---

<sup>55</sup> Cfr., A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, op. cit., 2011, 4, i quali non mancano di evidenziare come “il particolarismo tributario” faccia spesso ingresso nel diritto penale, legittimando «l'introduzione di discipline che differiscono da quelle del diritto comune».

<sup>56</sup> Beni giuridici che attenta dottrina considera, ancora oggi, inscindibili. Si veda A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, op. cit., 176.

<sup>57</sup> Così, M. ROMANO, *Osservazioni sul nuovo diritto penale tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 754.

<sup>58</sup> Il d.lgs. n. 74/2000, come si dirà più avanti, prevede infatti alcune fattispecie plurioffensive, ad esempio i delitti di dichiarazione fraudolenta (art. 2) e dichiarazione infedele (art. 3) per i quali non è esclusa la tutela del bene della trasparenza fiscale e «della corretta rappresentazione da parte del contribuente dei dati rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta dovuta, senza che l'amministrazione finanziaria possa essere indotta in inganno», così, A. D'AVIRRO, *La tutela penale delle dichiarazioni tributarie ovvero i delitti commessi con mezzo della dichiarazione*, in *I reati tributari*, op. cit., 10.

sociale che l'evasione fiscale tende a manifestare<sup>59</sup>. Ciò comporta il rischio, sempre presente, che tale illecito penale subisca, in determinati contesti, le “influenze della propria componente tributaria” e divenga un mero strumento per indurre il contribuente all'adempimento fiscale, abbandonando la sua reale funzione di repressione di condotte lesive di beni giuridici<sup>60</sup>.

Da tempo la dottrina si è interrogata in merito alla corretta selezione dei fatti maggiormente lesivi delle ragioni dell'erario, e, quindi, alla identificazione dei beni e degli interessi meritevoli di protezione: lo strumento utilizzato, a tal fine, è il principio di offensività, il quale sovrintende la costruzione dogmatica e l'applicazione di molti istituti di parte generale, nonché la formulazione delle disposizioni incriminatrici.

Esso, è noto, svolge l'importante funzione di circoscrivere l'area del penalmente rilevante, vincolando il legislatore a prevedere ipotesi criminose che siano dotate di una effettiva riprovevolezza sociale, e non dipendano, quindi, dalla sola volontà di perseguire gli scopi espressione della maggioranza politica del momento<sup>61</sup>.

La “riscoperta” del principio di offensività – avvenuta per i reati tributari nel d.lgs. n. 74/2000 – dovrebbe costituire, per autorevole dottrina<sup>62</sup>, un ostacolo alla indiscriminata creazione di fattispecie di pericolo presunto, quali potrebbero essere quelle rivolte alla tutela delle sole funzioni amministrative di accertamento tributario. Il legislatore penale, di conseguenza, non dovrebbe allontanarsi dal principio di offensività, il quale ammetterebbe fattispecie costruite attorno a situazioni di pericolo *concreto* o al più, in casi limitati, di pericolo *astratto*, mentre sarebbero lesive dello

---

<sup>59</sup> Per un approfondito esame sul tema, si veda lo scritto di A. PERRONE, *Riflessioni problematiche sui criteri di legittimazione dell'illecito fiscale*, cit., 141 ss. In estrema sintesi, il pensiero dell'autore sembra essere il seguente:

a) l'illecito fiscale trova nel nostro ordinamento, come si è detto nel testo, piena legittimazione teorica, attesa la rilevanza costituzionale dell'interesse erariale; b) l'illecito tributario, anche penale, trova altresì una legittimazione morale, poiché il contribuente infedele “rompe il vincolo di lealtà” che lo lega allo Stato e agli altri consociati; c) il reato tributario non può, tuttavia, in virtù di questa componente morale, sbilanciarsi divenendo mero strumento di intimidazione, prevedendo l'irrogazione di una pena per violazioni fiscali che abbiano scarsa gravosità; d) le esigenze di pervenire all'accertamento del fatto fiscale non possono condurre ad «una diversa qualificazione, sotto il profilo strutturale, dei “reati fiscali” rispetto ai reati *tout court*, né può imporre una diversa qualificazione degli scopi e delle conseguenze della pena (connessa ai reati tributari) rispetto alla pena *tout court*»; e) anche il reato tributario, conclude l'autore, deve «rispondere ai criteri di “necessità della pena” di “sussidiarietà” e di “meritevolezza della pena”».

<sup>60</sup> Secondo consolidata dottrina, la sanzione penale, più di quella civile o amministrativa, è in grado di esercitare una certa influenza sulle coscienze individuali in forza della sua funzione stigmatizzante. Tuttavia, «la funzione socio-pedagogica di orientamento culturale tipica della sanzione punitiva può condurre a fare a meno di un connotato di effettiva dannosità sociale del reato e, dunque, può ben agevolare la tendenza alla dilatazione del diritto penale, spingendo il legislatore a ricorrere alla pena al prevalente scopo di indurre nella generalità dei consociati l'adesione a determinati quadri di valore socio-culturali», Così. F. PALAZZO, *Corso di diritto penale*, op. cit., 60.

<sup>61</sup> Mentre il principio di materialità tutela contro le incriminazioni dei meri atteggiamenti interni, il principio di offensività garantisce contro le incriminazioni dei fatti materiali non offensivi. Ai fini della sussistenza di un reato non basta la realizzazione di un comportamento materiale corrispondente a quello descritto dalla norma incriminatrice, ma è necessario che tale comportamento leda o ponga in pericolo il bene protetto.

<sup>62</sup> Cfr. A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, op. cit., 25.

stesso principio quelle di pericolo *presunto*, a causa della loro lontananza dall'effettiva lesione del bene giuridico considerato.

Nelle fattispecie di pericolo vi è infatti un'anticipazione di tutela che, specie nella categoria dei reati di pericolo presunto, consente di sanzionare condotte del tutto idonee a porre a rischio il bene giuridico protetto<sup>63</sup>. Ecco, quindi, che parte della dottrina, oltre ad escludere la configurabilità di fattispecie dichiaratamente a pericolo presunto, ritiene che non sia possibile apprestare neppure una tutela al bene giuridico della *trasparenza fiscale* (pena, appunto, la lesione del principio di offensività).

In particolare, si afferma, mentre sarebbe ipotizzabile un pericolo astratto per anticipare la protezione di interessi «di una platea sostanzialmente indeterminata di soggetti»<sup>64</sup>, del pari non sarebbe possibile tutelare l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi attraverso fattispecie che puniscano condotte contrarie all'accertamento. In questa ipotesi, si «sconfinerebbe nel pericolo presunto» poiché rileverebbe un interesse patrimoniale non diffuso, bensì facente capo ad un singolo soggetto: lo Stato. Da qui deriva la scelta di concentrare la tutela delle funzioni di accertamento, in via principale, nel campo dell'illecito amministrativo tributario. I casi sono molteplici e spaziano dalle violazioni potenzialmente idonee a incidere negativamente sull'attività di controllo (come le irregolarità formali relative al contenuto delle dichiarazioni ex art. 8 c. 1 del d.lgs. n. 471/1997); alle violazioni per le quali l'esistenza del pregiudizio consiste nel rallentamento dell'attività della Pubblica Amministrazione (ad esempio quelle consistenti nella mancata o tardiva restituzione di un questionario inviato al contribuente o nell'inottemperanza all'invito a comparire in ufficio ex art. 11, c. 1, del d.lgs. n. 471/1997).

Invero, anche il semplice pericolo di non soddisfare l'interesse erariale – per violazione di funzioni – potrebbe intendersi come una forma di offesa meritevole, nelle ipotesi più gravi, di essere considerata in apposite fattispecie. L'opportunità di creare efficaci fattispecie volte a sanzionare la mancata conformazione alle funzioni amministrative si fa oggi più pressante.

---

<sup>63</sup> Una prima distinzione interviene tra i reati di pericolo concreto e i reati di pericolo astratto: nei primi, il legislatore indica nella fattispecie incriminatrice una parte soltanto del giudizio di pericolo, lasciando poi al giudice la possibilità di valutare tutta una serie di elementi fattuali alla cui stregua formulare, in concreto, il giudizio definitivo; nei secondi, il giudizio viene svolto interamente e una volta per tutte dal legislatore, impedendo l'apprezzamento di altri elementi fattuali pertinenti al fatto storico.

La dottrina opera, tuttavia, una ulteriore distinzione. Accanto ai reati di pericolo astratto, ove al giudice non è preclusa la possibilità, *ex ante* e, talora, anche *ex post*, di controllare l'esistenza o meno delle condizioni per il verificarsi dell'evento lesivo, si individuano i reati di pericolo presunto, per i quali, nonostante la possibilità materiale di controllare le effettive possibilità di verifica di tale evento, il pericolo viene *iuris et de iure* presunto, senza ammettere, al contrario, la possibilità di fornire prova circa la sua effettiva inesistenza. Per tutti, F. MANTOVANI, *Diritto Penale, parte generale*, Padova, 2007, 205-206; F. PALAZZO, *Corso di diritto penale*, 2008, Torino, 76.

<sup>64</sup> Viene proposto l'esempio del mercato azionario protetto da fattispecie che tutelano le funzioni di vigilanza della Consob, al fine «di evitare il prodursi di situazioni idonee a generare danno nei confronti di una platea sostanzialmente indeterminata di soggetti». Cfr., A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, op. cit., 18.

Del pari non sembra invincibile l'argomentazione sopra esposta che esclude la "diffusività" del danno – e quindi un pericolo astratto – in caso di lesione di interesse funzionale, per essere tale interesse di natura non collettiva. L'evasione fiscale, coperta da condotte illecite capaci di ostacolare l'Amministrazione finanziaria, presenta, a nostro avviso, la stessa pericolosità dell'instabilità del mercato finanziario e quindi appare anch'essa idonea a ricevere una tutela penale sotto forma di particolari ipotesi di reato di pericolo astratto.

Per questo motivo, anche «il complesso di adempimenti intermedi rispetto al dovere principale» sembra meritevole di attenzione penale<sup>65</sup>. Ciò sembra vero almeno per le più gravi ipotesi di lesione alle funzioni (ad esempio per la presentazione di documentazione falsa per sviare i controlli sulle dichiarazioni), specie laddove la condotta sia riconducibile ad una effettiva evasione d'imposta, in considerazione che, in ogni caso, è comunque individuabile un danno alla collettività, nella forma di un maggiore dispendio dell'attività amministrativa.

Per simili lesioni – riconducibili al bene giuridico della trasparenza fiscale – qualora la sanzione amministrativa si sia manifestata inadeguata, non sembra scorretto ricavare quel *quid* esterno alla mera condotta che giustifica il ricorso al diritto penale, sempre e comunque nel rispetto del principio di offensività.

Ciò che conta, nella sostanza, è correlare la tutela della funzione agli interessi finali cui è diretta l'attività di verifica dell'Amministrazione finanziaria, e, soprattutto, predisporre fattispecie in grado di cogliere plausibili (per quanto astratti) pericoli di offesa ai beni finali<sup>66</sup>.

In sostanza, come affermato in dottrina, anche per la protezione delle funzioni amministrative, «il bene giuridico deve continuare a mantenere la sua funzione critica, rispetto a incriminazioni eventualmente incapaci di abbracciare condotte offensive»<sup>67</sup>.

Si deve ricordare, infine, come il fenomeno dello *svuotamento della categoria del bene giuridico*<sup>68</sup> – che conduce ad un generale e progressivo ridimensionamento del principio di offensività – si sia manifestato anche nel settore qui in esame, attraverso una legislazione penale dai connotati fortemente simbolici, la quale potrebbe ancora

---

<sup>65</sup> Così, A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, op. cit., 105, per il quale tali adempimenti intermedi rispetto al dovere principale di sottoporre la propria ricchezza a tassazione sono «finalizzati a garantire il processo di determinazione della misura corretta dell'obbligazione tributaria e a consentire il controllo su tale processo di auto imposizione». Essi consistono, per l'autore, nel dovere di: a) documentare le transazioni commerciali, b) conservare documenti, c) non porre intralcio alle attività di accertamento.

<sup>66</sup> Parte della dottrina, difatti, non esclude a priori il ricorso ai c.d. reati-funzioni, specie in presenza di particolari beni giuridici meritevoli di protezione. Secondo D. PULITANÒ, *Diritto penale*, Torino, III ed., 2009, 141 ss., la questione della c.d. tutela di funzioni va letta alla luce degli interessi sostanziali cui le funzioni amministrative sono serventi, sicché la tutela penale di queste ultime è legittima se e in quanto giustificabile nella prospettiva di salvaguardia di tali interessi.

<sup>67</sup> Esprime questo concetto, riferibile a nostro avviso anche al settore dei reati tributari, C. RUGA RIVA, *Diritto penale dell'ambiente*, Torino, 2011, 12.

<sup>68</sup> F. PALAZZO, *I confini della tutela penale: selezione dei beni e criteri di criminalizzazione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1992, 453 ss.



ripresentarsi qualora non venisse consolidato il contrasto in via amministrativa all'evasione fiscale.

Come si avrà modo di illustrare nel prosieguo, il diritto penale tributario ha conosciuto (e in parte sembra conoscere tutt'ora) stagioni caratterizzate da una reazione di forte contrasto all'evasione fiscale per indurre i cittadini al pagamento dei tributi proprio grazie all'ampio utilizzo della leva penale. Il legislatore, così facendo, anche in questo ambito si espone però a tre principali rischi:

- in primo luogo, la scelta di ricorrere sempre più alla pena come strumento di controllo sociale fa sì che vi sia una pericolosa commistione tra la politica punitiva e la politica criminale<sup>69</sup>. Di più, mentre quest'ultima dovrebbe mantenere un ruolo principale nella predisposizione di adeguate strategie di prevenzione e di repressione della illegalità, un indiscriminato uso della sanzione accresce il ruolo della politica punitiva senza potenziare le misure di difesa sociale che potrebbero evitare la commissione del reato<sup>70</sup>;

- in secondo luogo, l'anomalo ricorso alla pena influisce negativamente sulla stessa percezione che i cittadini hanno del disvalore insito nel fatto-reato, e, nelle sempre più frequenti ipotesi in cui alla condanna non segua l'effettiva espiazione, incide sull'intero sistema penale, il quale vede diminuire la propria effettività;

- in terzo luogo, i fenomeni di criminalizzazione che ciclicamente toccano il diritto penale tributario, sembrano volutamente coprire le innegabili carenze di un sistema qualificato da un elevato tecnicismo, da un'alluvionale produzione normativa e dall'inefficace contrasto all'evasione fiscale. Vi è poi – stante le obiettive difficoltà che accompagnano il momento di riscossione dei tributi – il rischio di una sorta di “delega” della funzione di riscossione alle Procure della Repubblica, per paventare al contribuente la possibilità dell'esercizio dell'azione penale.

A nostro parere, nell'anticipare quelle che saranno le conclusioni, si ripresenta nuovamente la necessità di ricalibrare gli strumenti disponibili, attraverso un più attento uso della sanzione penale, accostata alle sanzioni e alle misure anti-evasione di carattere amministrativo.

### **3) L'interesse fiscale in sede comunitaria**

Il diritto comunitario non statuisce una competenza generale in materia tributaria in capo agli organi dell'Unione europea. Le disposizioni del Trattato sul funzionamento dell'UE (TFUE) e le norme di diritto derivato non prevedono, difatti, un sistema

---

<sup>69</sup> Si veda, C. E. PALIERO, voce *Depenalizzazione*, *Dig. disc. pen.*, Torino, 1989, 426.

<sup>70</sup> Tutto il diritto penale economico – compreso sistema dei reati tributari – necessita di una politica di vigilanza di tutti i settori in cui tendono a radicarsi le forme più insidiose di delinquenza. Inoltre, proprio nel contrasto all'evasione, come si avrà modo di precisare, per molti anni sembra siano mancate sia un'adeguata risposta penale causata dalle inefficienze del processo penale nel suo complesso, e sia un valido impiego dell'amministrazione finanziaria, la quale in passato non ha perseguito l'evasione fiscale con la vigoria di intenti palesata oggi.

di imposte comunitarie. Le norme rilevanti in materia non sono rivolte a procurare entrate, ma a perseguire due aspetti fondamentali:

- in primo luogo, il Trattato intende assicurare che nel mercato comune sia data attuazione ai principi di libera concorrenza<sup>71</sup>. L'art. 28, infatti, vieta agli Stati membri di creare dazi doganali o altre restrizioni quantitative all'entrata e all'uscita delle merci e, in generale, vieta ogni ostacolo alla libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali<sup>72</sup>;

- in secondo luogo, come accade per il diritto penale, il diritto comunitario è in grado di incidere negli ordinamenti fiscali dei Paesi membri attraverso il potere di armonizzazione. In particolare ciò è avvenuto nel settore delle imposte indirette sulla cifra d'affari (art. 113)<sup>73</sup>, settore di primaria importanza ai fini della realizzazione del mercato unico e della instaurazione di un regime di libera concorrenza. Quanto alle imposte dirette, pur non essendo espressamente prevista l'armonizzazione delle legislazioni nazionali – difficilmente attuabile e non funzionale alla costituzione di un mercato interno – è in ogni caso presente il fenomeno, lento ma costante, del riavvicinamento delle legislazioni, il quale ha oramai creato un sistema embrionale di regole comuni.

Nell'ambito degli Stati europei, si nota una generale convergenza nella regolamentazione del fenomeno tributario, quantomeno per l'attuazione pratica dei principi generali della materia fiscale, primo tra tutti il principio del “consenso alle imposte” espresso in maniera efficace dalla formula *no taxation without representation*. E' previsto, in corrispondenza a quanto richiesto nel diritto penale, che sia una legge (previa) ad imporre nuovi tributi, in modo da coinvolgere gli organi rappresentativi del consenso popolare e così ottenere una legittimazione delle scelte di politica-fiscale.

---

<sup>71</sup> Sul punto si veda, in tema di giochi e scommesse, l'indirizzo espresso da Corte Giust., sent. 6 novembre 2003, in Causa 243/01, Gambelli, la quale ha escluso che la sanzione penale – impiegata per tutelare l'interesse statale al mantenimento delle entrate fiscali – possa legittimamente comportare una restrizione della libertà di stabilimento o della libera circolazione dei servizi.

Indirizzo parzialmente corretto da Corte Giust., sent. 6 marzo 2007, in cause riunite C-338/04, C-359/04 e C-360/04, Placanica. Tale sentenza ravvisa l'incompatibilità della norma incriminatrice nazionale con il diritto comunitario – da cui deriva l'obbligo del giudice di «non applicazione» – soltanto allorché il soggetto svolga, senza autorizzazione di pubblica sicurezza, un'attività organizzata di intermediazione per l'accettazione e la raccolta di scommesse sportive, in favore di un allibratore straniero che non abbia potuto ottenere le concessioni o le autorizzazioni richieste dalla normativa nazionale a causa del rifiuto dello Stato italiano, in violazione del diritto comunitario.

Tale ultimo orientamento ha trovato conferma in Cass., sez. III, sent. 8 febbraio 2012, n. 18767, in *CED Cass.*, Rv. 252634.

<sup>72</sup> In dettaglio, in relazione al principio di libera circolazione delle merci, si deve qui ricordare che il Trattato prevede apposite norme rivolte a vietare: i dazi e le tasse di effetto equivalente (artt. 28 e 29); la istituzione di una Tariffa doganale comune (artt. 30-31) e ogni altra restrizione quantitativa (artt. da 34-37); la concessione, salvo deroghe previste nei Trattati, da parte degli Stati membri, di ogni forma di aiuti di Stato (art. 107).

<sup>73</sup> Ognuno dei 27 Stati membri dell'Unione Europea ha introdotto nel proprio sistema fiscale un'imposta sul valore aggiunto, che rispetta le regole contenute nella sesta direttiva adottata dal Consiglio dei ministri CE in data 17 maggio 1977, come modificata dalle direttive del 28 novembre 2006 e del c.d. VAT-Package 2008.

Quanto alla protezione dell'*interesse fiscale*, tra le fonti comunitarie il riferimento più importante è contenuto nell'art. 325 TFUE<sup>74</sup>, ove è menzionato il più ampio concetto di *interesse finanziario* dell'Unione<sup>75</sup>: difatti, mentre quest'ultimo si riferisce a tutte le forme di "entrate comunitarie"<sup>76</sup>, le quali affluiscono nel bilancio dell'Unione Europea, il primo sembra riconducibile alle sole entrate di natura tributaria<sup>77</sup>.

Individuata questa particolare forma di interesse erariale, ci si deve chiedere se operi – anche a livello europeo – il principio di capacità contributiva quale limite alle scelte fiscali comunitarie e, indirettamente, come limite alla creazione disposizioni sanzionatorie.

Data la mancanza di un testuale richiamo a tale principio, parte della dottrina tributaria esclude una sua applicazione in sede comunitaria, ferma restando la possibilità di ogni Paese membro di modulare l'imposizione fiscale anche per i tributi dell'Unione<sup>78</sup>. Questo importato principio, a parere contrario di altri autori, sembra

---

<sup>74</sup> Tale articolo così dispone: «1) l'Unione e gli Stati membri combattono la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione; 2) gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari; 3) fatte salve altre disposizioni dei trattati, gli Stati membri coordinano l'azione diretta a tutelare gli interessi finanziari dell'Unione contro la frode; 4) il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, previa consultazione della Corte dei conti, adottano le misure necessarie nei settori della prevenzione e lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, al fine di pervenire a una protezione efficace ed equivalente in tutti gli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione; 5) la Commissione, in cooperazione con gli Stati membri, presenta ogni anno al Parlamento europeo e al Consiglio una relazione sulle misure adottate ai fini dell'attuazione del presente articolo».

<sup>75</sup> Cfr., S.GENNAI - A. TRAVERSI, *I delitti tributari*, op. cit., 5, i quali correttamente sottolineano che «l'aggettivo "finanziario" sta ad indicare ogni genere di provento economico che lo Stato di procura per far fronte alla spese pubbliche, quale ne sia la fonte (rendite demaniali, ricavi derivanti dalla vendita di generi di monopolio, tributi, etc.), il termine "tributario", pur coincidendo in parte con esso, ha un campo semantico più ristretto dal momento che, in senso tecnico, è utilizzato per connotare esclusivamente quella parte dell'attività finanziaria pubblica che ha per oggetto i tributi».

<sup>76</sup> Come esposto nella "sintesi della legislazione dell'UE", l'Unione dispone di un bilancio che le permette di attuare le politiche europee. Tale bilancio è alimentato mediante i dazi, l'imposta sul valore aggiunto e il prodotto nazionale lordo (PIL) degli Stati membri. Gli interessi finanziari dell'Unione sono protetti non solo dalle attività dell'OLAF, ma anche da una serie di regolamenti antifrode. Si veda

[http://europa.eu/legislation\\_summaries/fight\\_against\\_fraud/protecting\\_european\\_communitys\\_financial\\_interests/index\\_it.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/fight_against_fraud/protecting_european_communitys_financial_interests/index_it.htm).

<sup>77</sup> Ad esempio, cerca di ricostruire un autonomo interesse fiscale comunitario, sottolineando la portata recessiva degli interessi fiscali nazionali, P. BORJA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, 427 ss. Di analoga opinione è F. RAPISARDA, *La valenza della buona fede dell'importatore nel recupero a posteriori dei diritti doganali*, in *il Fisco*, 2011, 8, 1222 ss. per il quale si afferma «la necessità non solo statale ma anche comunitaria del bilanciamento tra gli interessi che portano al giusto riparto del carico fiscale e la necessità di preservare l'Erario dagli effetti negativi dell'evasione tributaria».

Per approfondimenti in tema di un "dovere tributario" nella prospettiva dell'ordinamento comunitario, si rinvia, altresì, a C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, op. cit., 174 ss.

<sup>78</sup> Tale orientamento ritiene che il principio di capacità contributiva sarebbe pericoloso per gli equilibri economici comunitari. Esso ricorda come l'Unione europea non sia difatti sorta per conseguire finalità di rilievo sociale, bensì per le ragioni economiche che stanno alla base delle grandi libertà di circolazione delle persone, dei servizi e dei capitali.

in ogni modo essere cogente poiché non incompatibile con l'ordinamento dell'Unione.

Nei rapporti tra fonti comunitarie e Carte costituzionali, il principio della capacità contributiva sembra poter coesistere con i principi comunitari, in un rapporto di complementarità.

Ciò è confermato, in primo luogo, dalla giurisprudenza di vecchia data. Dapprima nella sentenza *Schumacker*<sup>79</sup> e poi nella sentenza *De Groot*<sup>80</sup>, la Corte di Giustizia ha riconosciuto il valore della capacità contributiva, laddove afferma che i sistemi fiscali dei paesi membri “devono [...] garantire ai contribuenti degli Stati interessati che, globalmente, l'insieme della loro situazione personale e familiare sarà debitamente presa in considerazione dallo Stato di residenza” senza essere influenzata dal fatto che, nel periodo d'imposta considerato, sono state percepite remunerazioni in altro Paese membro diverso da quello di residenza<sup>81</sup>.

In secondo luogo, si deve considerare che tutti i diritti fondamentali delle Costituzioni degli Stati membri, presenti nelle tradizioni costituzionali comuni, sono automaticamente fatti propri dall'ordinamento dell'Unione<sup>82</sup>. Se il principio di eguaglianza richiede che situazioni eguali vengano trattate in modo analogo, di conseguenza anche il riparto che deriva dalla imposizione fiscale deve essere improntato al rispetto di tale principio cardine di tutti gli ordinamenti giuridici evoluti.

#### 4) La tutela penale dell'interesse erariale comunitario

In seguito al consolidamento dell'Unione si avverte in misura sempre maggiore il bisogno di un diritto penale comunitario quale strumento per garantire il rispetto della legislazione europea<sup>83</sup>.

---

Un soggetto passivo individuato dalla legge potrebbe essere inciso dal peso del tributo anche a prescindere dalla effettiva capacità contributiva, e ciò in quanto o «non esiste per il legislatore (tributario) comunitario il vincolo del rispetto del principio della capacità contributiva». Di fronte alle esigenze di stampo liberistico di matrice comunitaria, spetterebbe a ciascun Stato membro la scelta di perseguire le finalità redistributive proprie del principio di capacità contributiva. Per tutti, Cfr. L. PEVERINI, *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 449.

<sup>79</sup> Corte Giust., 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Schumacker*.

<sup>80</sup> Corte Giust., 12 dicembre 2002, causa-385/00, *De Groot*.

<sup>81</sup> La Corte, in particolare nella sentenza *Schumacker*, ha chiarito, nel caso in cui il reddito complessivo del non residente sia prodotto nel Paese dove egli esercita la sua attività, e non già nel Paese di residenza, che le posizioni del residente e del non residente dovrebbero equivalersi dal punto di vista della forza contributiva, e quindi qualunque disparità di regime fiscale dovrebbe venir meno.

<sup>82</sup> Si veda, al riguardo, l'art. 52, comma 4, della Carta di Nizza.

<sup>83</sup> E' quasi ovvio ricordare che le norme predisposte per contrastare, ad esempio, la manipolazione dei mercati finanziari mediante pratiche quali *l'insider trading* (abuso d'informazioni privilegiate), per proteggere l'ambiente, o per salvaguardare il denaro dei contribuenti dalle ripetute frodi comunitarie commesse a danno del bilancio dell'Unione, sono efficaci solo se fatte rispettare. Le forme di aggressione sono difatti continue e, oramai, hanno assunto una struttura “transfrontaliera”. Da qui l'esigenza di predisporre strumenti di contrasto sempre più efficaci e comuni a tutti gli Stati membri. Ciò è evidenziato, ad esempio, nel comunicato stampa della Commissione europea del 19.6.2012, in <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/12/621&format=HTML&aged=0&langu>

Occorre ricordare, tuttavia, che è sempre esclusa l'esistenza in capo agli organi comunitari di una potestà legislativa penale diretta e ciò per le ormai note ragioni di carattere politico e giuridico.

Il limite politico è dato dalla ferma resistenza degli Stati a subire interferenze extra-statali nelle loro opzioni politico-criminali. Gli ostacoli giuridici, del pari non facilmente eliminabili, sono frapposti dal principio di legalità, in particolare: a) dalla mancanza di un'apposita disposizione legislativa che attribuisca agli organi della Comunità e dell'Unione siffatta potestà; b) dal *deficit* democratico, ancora oggi esistente, il quale impedirebbe di assegnare poteri normativi penali agli organi dell'Unione<sup>84</sup>.

L'armonizzazione del diritto penale – almeno fino all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona – si è basata, per questo, su norme penali nazionali introdotte spontaneamente dagli Stati o in attuazione di obblighi derivanti dai Trattati istitutivi delle Comunità o di singole Convenzioni.

Ora, dall'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, vi è stata l'importante innovazione inserita nell'83.1 del TFUE, che permette al Parlamento europeo e al Consiglio di stabilire “norme minime”<sup>85</sup> relative ai reati e alle sanzioni concernenti le gravi forme di criminalità transfrontaliera<sup>86</sup>. Questo nuovo strumento, pur inserito in un sistema a competenza penale indiretta, sposta l'asse del travagliato processo di armonizzazione penale, sul piano delle fonti comunitarie, dalla decisione quadro, a quello della direttiva<sup>87</sup>, segnando una «evoluzione in senso autonomista della competenza penale europea»<sup>88</sup>.

---

[age=IT&guiLanguage=en](#), che richiama l'avvenuta costituzione di un gruppo di esperti sulla politica dell'Unione europea.

<sup>84</sup> Nel nostro ordinamento, il principio di riserva di legge penale legittima, in massima parte, il Parlamento alla emanazione di norme incriminatrici. La potestà normativa comunitaria, per contro, risiede fondamentalmente nel Consiglio d'Europa: organo composto dai ministri dei governi degli Stati membri, privo di sufficiente rappresentatività democratica richiesta per l'emanazione di norme penali. Per tutti, si veda, F. MANTOVANI, *Diritto penale*, op. cit., 912.

<sup>85</sup> Il significato di “norme penali minime”, per consolidata dottrina, sarebbe ricavabile dalla giurisprudenza della Corte di giustizia (C. giust., grande sez., 23 ottobre 2007, C-440105, Commissione c. Consiglio, in Racc. giur. C. giust., 2007, 9097 ss.). Le norme sanzionatorie “minime” «dovrebbero alludere unicamente alla loro qualificazione a livello sovranazionale come penali, al più con la valorizzazione dell'aspetto inerente la loro adeguatezza ed effettività, senza però consentire alcuna puntualizzazione in merito alla loro tipologia ed al *quantum*. Scelta questa spettante al titolare del monopolio normativo penale in ambito interno». Così, C. PAONESSA, *L'avanzamento del “diritto penale europeo” dopo il Trattato di Lisbona*, in *La giust. pen.*, 2010, I, 309.

<sup>86</sup> In base all'art. 83.1 TFUE, dette sfere di criminalità sono le seguenti: terrorismo, tratta degli esseri umani e sfruttamento sessuale delle donne e dei minori, traffico illecito di stupefacenti, traffico illecito di armi, riciclaggio di denaro, corruzione, contraffazione di mezzi di pagamento, criminalità informatica e criminalità organizzata.

<sup>87</sup> Vi è, comunque, una competenza indiretta poiché la direttiva necessita, per produrre effetto, dell'intervento dello Stati membri, i quali dovranno dare puntuale attuazione alle disposizioni di derivazione comunitaria, pena la condanna da parte della Corte di giustizia.

<sup>88</sup> Così, A. BERNARDI, *La competenza penale accessoria dell'Unione Europea: problemi e prospettive*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2012, I, 44.

Ciò detto, in dottrina<sup>89</sup>, in base allo studio dei beni giuridici e delle forme di commissione del reato, sono state distinte tre principali categorie di illeciti, aventi ciascuna diverso rilievo comunitario:

1) gli illeciti a “carattere meramente interno”: i quali esauriscono la loro carica di allarme sociale all'interno di un unico Stato, e per questa ragione sono disciplinati in prevalenza solo a livello nazionale. Per tale categoria, invero molto ampia, l'armonizzazione delle risposte punitive dipende dal progressivo riavvicinamento della realtà socio-culturale dei suddetti Paesi e all'intensificazione dei rapporti tra di essi e tra i loro cittadini;

2) gli illeciti “a rilievo transnazionale”: i quali divengono oggetto di una politica criminale concepita a livello intergovernativo proprio a causa loro pericolosità, che tocca più ordinamenti giuridici. Per tali illeciti, l'armonizzazione è prodotta dai testi normativi di fonte europea (del Consiglio d'Europa ovvero nell'ambito dell'Unione europea);

3) gli illeciti “a carattere comunitario”: rientrano in questa categoria tutti i comportamenti aggressivi dei beni tipicamente comunitari (ad esempio quelli che ledono gli interessi economici e finanziari dell'Unione), nonché quelli aventi un rilievo comunitario in quanto perseguono obiettivi contenuti anche indirettamente nei Trattati.

Individuata l'esistenza anche in tale sede dell'interesse erariale, deve essere qui analizzato il tipo di tutela che gli organi comunitari hanno predisposto, atteso che più volte la dottrina<sup>90</sup> e la giurisprudenza della Corte di giustizia<sup>91</sup>, hanno posto l'accento sulla necessità di proteggere in maniera adeguata l'*interesse finanziario* dell'Unione, così come previsto dall'attuale art. 325 del TFUE.

In relazione al rapporto esistente tra diritto comunitario e violazioni fiscali, si propende per includere i reati tributari nel gruppo degli “illeciti a carattere meramente interno” poiché – in quanto reati di mera creazione legislativa – vengono disciplinati in modo diverso da ciascun Paese membro. Ciò ha determinato la facoltà di demandare l'armonizzazione della disciplina alle scelte politiche dei singoli Stati.

Un esempio è dato dall'operato del legislatore italiano, che con il d.l. 4 luglio 2006, n. 223 (convertito dalla l. 4 agosto 2006, n. 218) ha introdotto il reato di omesso versamento di IVA, una fattispecie che, è agevole intuire, tende a rafforzare la tutela del gettito tributario, nella specifica fase della riscossione, mediante l'autoliquidazione effettuata dal contribuente. L'IVA, imposta di origine comunitaria, costituisce una importante voce del bilancio europeo: sembra, quindi, che il legislatore abbia inteso

---

<sup>89</sup> Per tutti, si veda A. BERNARDI, *L'armonizzazione delle sanzioni in Europa: linee ricostruttive*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.* 2008, I, 76 ss.

<sup>90</sup> Ad esempio, si veda C. E. PALIERO, *La fabbrica del Golem*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2000, I, 466., il quale già da tempo aveva evidenziato il problema della tutela effettiva dei beni giuridici comunitari, tra i quali spicca, vista la genesi prettamente economica delle Comunità Europee, l'interesse fiscale. Sullo stesso piano, seppure in un'ottica rivolta all'esame degli strumenti anti-corruzione, F. LAURIA, *Tutela degli interessi finanziari e lotta alla corruzione nell'Unione Europea*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 1999, 02, 435.

<sup>91</sup> Ad esempio, tra le ultime pronunce, si veda la sentenza del 15 novembre 2011 nella causa C-539/09, Commissione/Germania (GU C 25 del 2012, pag. 5).

difendere, in maniera più efficace, l'interesse erariale dell'Unione, preso atto delle difficoltà incontrate dall'Amministrazione finanziaria a far valere i diritti erariali, in continua sofferenza a causa della precarietà delle strutture e delle metodiche riscossive.

A parere di chi scrive, la predisposizione di adeguati strumenti di contrasto all'evasione fiscale – quantomeno per i tributi di rilievo comunitario – dovrebbe avvenire già in sede europea, mediante atti normativi in grado di perseguire processi di vera e propria unificazione punitiva<sup>92</sup>.

Con ogni probabilità ciò potrà essere realizzato grazie al nuovo strumento fornito dall'art. 83.1 TFUE, il quale sembra permettere, in futuro, la salvaguardia dell'interesse erariale comunitario tramite la predisposizione di norme penali minime<sup>93</sup>.

Va in effetti considerato come la fissazione di regole minime concernenti sanzioni penali per illeciti fiscali accrescerebbe l'impatto dell'intervento europeo, sia sul versante dell'attenuazione delle discrasie sanzionatorie rinvenibili tra gli Stati membri, sia in termini di contenimento della tendenza alla ineffettività del diritto penale tributario, causata in gran parte da provvedimenti – quali i condoni – spesso accompagnati da misure premiali, o addirittura clemenziali, di carattere amministrativo e penale<sup>94 95</sup>.

---

<sup>92</sup> La Corte di giustizia europea ha confermato che sussiste un nesso diretto tra la riscossione del gettito dell'IVA, e quindi l'osservanza del diritto dell'Unione, e la messa a disposizione nel bilancio dell'Unione delle corrispondenti risorse IVA, poiché qualsiasi lacuna nella riscossione del primo determina potenzialmente una riduzione delle seconde.

<sup>93</sup> L'impiego di sanzioni minime per reati fiscali è ipotizzato anche dalla Commissione Europea nel comunicato del 27 giugno 2012, reperibile in:

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/12/697&format=HTML&aged=0&language=IT&guiLanguage=en>

<sup>94</sup> In merito ai condoni fiscali, si deve ricordare che l'art. 9 della L. n. 289/2002 prevedeva espressamente la condonabilità dell'IVA, alle particolari condizioni indicate in quella legge, nonostante l'origine comunitaria del tributo.

Circa la compatibilità con il diritto comunitario di questa misura premiale, che comportava una rinuncia definitiva dell'Amministrazione alla riscossione di un credito già accertato, è stato ravvisato il contrasto con la VI direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977, così come interpretata dalla sentenza della Corte di Giustizia CE 17 luglio 2008, in causa C-132/06. Pertanto, il giudice italiano è stato chiamato a disapplicare, sia pure in riferimento alla sola IVA, l'art. 9 bis della legge 27 dicembre 2002, n. 289 che, consentendo di definire una controversia evitando il pagamento di sanzioni connesse al ritardato od omesso versamento del tributo, comportava, tra l'altro, una rinuncia alle sanzioni che, per il loro carattere dissuasivo oltre che repressivo, incidono sul corretto adempimento dell'obbligo di pagamento del tributo principale.

E' vero, in base a quanto appena detto, che eventuali e futuri condoni non potranno riguardare le imposte destinate all'Unione, ma in ogni caso è possibile ipotizzare che un maggiore controllo a livello europeo – sostenuto da adeguate sanzioni comuni a tutti gli Stati membri – limiti il ricorso a misure atipiche, finalizzate ad ottenere, nel breve periodo, parte di quanto occultato e frutto di evasione fiscale.

<sup>95</sup> Una maggiore attenzione verso la tutela dell'interesse fiscale comunitario – messo a rischio anche dall'andamento dei mercati e dalla crisi dei debiti degli Stati europei – è testimoniato anche dall'adozione di un nuovo Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla *governance* nell'Unione economica e monetaria (c.d. Fiscal compact). Tale Trattato impone, come noto, due regole vincolanti per tutti gli Stati: la prima consiste nel raggiungimento del pareggio di bilancio; la seconda attiene

### Sezione III

#### La “sicurezza fiscale” nel sistema sanzionatorio tributario

##### 1) La sicurezza nei reati tributari: dalla legge n. 4 del 1929 alla legge n. 516 del 1982

Il primo tentativo di mettere ordine nella materia penale-tributaria risale alla legge 9 dicembre 1928, n. 2834, la quale istituiva l'obbligo della denuncia dei redditi soggetti alle imposte dirette e prevedeva una serie di incriminazioni relative a dette imposte<sup>96</sup>.

Il vero e proprio intervento sistematico è di poco successivo e risale alla l. 7 gennaio 1929, n. 4: il legislatore dell'epoca, stante l'accresciuto fabbisogno statale, aveva inteso predisporre apposite norme generali, per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, inerenti ai tributi dovuti allo Stato centrale.

Rispetto al nuovo codice penale, di poco successivo, tale legge si poneva «in una prospettiva di complementarietà, nell'esigenza di introdurre, in funzione delle peculiarità della materia tributaria, disposizioni speciali»<sup>97</sup>. Tali peculiarità erano dovute, principalmente, a due aspetti.

1) La l. n. 4/1929 era di poco anteriore al Codice Rocco e, di conseguenza, le regole ivi contenute non erano coordinate ai principi sanciti dal codice penale<sup>98</sup>: da ciò si ricavava una pretesa autonomia del sistema penale tributario rispetto al diritto penale comune.

2) Il quadro sanzionatorio distingueva: i reati, delitti e contravvenzioni, puniti con le pene previste dal codice penale; gli illeciti extrapenal, puniti con pene pecuniarie (art. 3), dalle quali scaturiva un'obbligazione di carattere civile; le sopratasse, aventi carattere per lo più risarcitorio, ed applicabili sia per i primi che per i secondi. Infine

---

alla previsione di un percorso di riduzione del debito pubblico rispetto al PIL, annualmente commisurata in un ventesimo della distanza tra il suo livello effettivo e la soglia del 60 per cento.

Le ricadute per l'ordinamento giuridico italiano sono state quasi istantanee: il legislatore costituzionale è difatti subito intervenuto e, con l. cost. 20 aprile 2012, n. 1, ha modificato l'art. 81 Cost. introducendo il c.d. principio di equilibrio di bilancio. Sul punto v. G. RIVOSCHI, *Il parlamento di fronte alla crisi economico-finanziaria*, in [www.associazionedeicostituzionalisti.it](http://www.associazionedeicostituzionalisti.it).

<sup>96</sup> La legge 9 dicembre 1928, n. 2834 (*Penalità in materia di imposte dirette*) prevedeva soprattutto sanzioni penali finalizzate alla tutela della riscossione e non all'accertamento. Si trattava di un «apparato sanzionatorio sostanzialmente morbido e poco incisivo poiché si poneva nell'ottica di una valutazione del fenomeno dell'evasione fiscale come realtà di gravità circoscritta ed in alcun modo paragonabile alla sottrazione di ricchezza individuale connessa ai delitti contro il patrimonio». Così. E. MUSCO, *Brevi note sulla riforma del diritto penale tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 5, 1179 ss.

<sup>97</sup> V. A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, op. cit., 10 ss.

<sup>98</sup> Osserva inoltre R. ALAGNA, *La legge penale tributaria nel tempo: tra eccezioni legislative e forzature interpretative*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), che, in realtà, sia il codice Rocco e sia il decreto n. 4 del 1929 erano entrati in vigore lo stesso 1 luglio del 1931. Quindi le particolarità del sistema penale-tributario non avrebbero potuto venir meno in virtù dell'applicazione dei principi di successione normativa.



erano altresì previste delle sanzioni accessorie (come la chiusura temporanea dell'esercizio, prevista dall'art. 6)<sup>99</sup>.

La sicurezza intesa in senso negativo, quindi, era sicuramente presente nell'originario apparato normativo e veniva ampiamente tollerata nella prassi applicativa in nome della c.d. "ragion fiscale". Le esigenze di conseguire le somme dovute in base alle regole impositive e di riscossione dei tributi – già poste alla base di istituti propri del solo processo tributario ma non di quello civile<sup>100</sup> – giustificavano, a parere del legislatore e della stessa giurisprudenza, anche una differente disciplina di diritto penale.

L'esempio indubbiamente più rappresentativo era dato dalla deroga al principio di retroattività della legge penale favorevole di cui all'art. 2 c.p., a favore del principio dell'ultrattività delle leggi penali finanziarie previsto dall'art. 20 della l. n. 4/1929 (*tempus regit actum*)<sup>101</sup>.

Se le disposizioni penali delle leggi finanziarie, nonché quelle che prevedevano ogni altra violazione di dette leggi, venivano applicate ai fatti commessi quando tali leggi erano in vigore – nonostante l'intervenuta abrogazione o modifica – allora si poteva di fatto derogare *in toto* al principio del *favor rei* di cui l'art. 2 c.p. costituisce espressione. Le innumerevoli modifiche a cui il sistema tributario, amministrativo e penale, era sottoposto – si diceva – dovevano giustificare particolari deroghe al fine di evitare che si verificasse una sorta di impunità per l'autore degli illeciti finanziari, il quale, diversamente, poteva ben confidare in una modifica in senso più favorevole del regime penale<sup>102</sup>.

Altra regola particolare, connessa al principio di ultrattività, era il criterio della "fisicità", contenuto nell'art. 1, comma 2, della l. n. 4/1929, il quale – operando come

---

<sup>99</sup> Il quadro sanzionatorio originario non presentava rischi di intersezioni. A seguito delle successive riforme, tuttavia, si sono verificati casi di sovrapposizione, nonché una sostanziale moltiplicazione degli strumenti sanzionatori, accompagnata dalla previsione di ulteriori sanzioni di carattere accessorio oltre alla pena della chiusura dell'esercizio. Si veda, A. MARTINI, *Reati in materia di finanza e tributi*, op. cit., 15.

<sup>100</sup> Di "ragion fiscale" quale giustificazione delle peculiarità del processo tributario, parla anche E. DE MITA, *Diritto tributario e Corte Costituzionale: una giurisprudenza "necessitata"*, introduzione a *I cinquant'anni della Corte Costituzionale. Diritto Tributario*, Roma, 2006, a cura di L. Perrone e C. Berliri.

<sup>101</sup> L'art. 20 stabiliva che "le disposizioni penali delle leggi finanziarie e quelle che prevedono ogni altra violazione di detti leggi si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione".

<sup>102</sup> Si veda Corte cost., sent. 6 giugno 1974, in [www.giurcost.org](http://www.giurcost.org), ove la Suprema Corte, per salvare il principio di "ultrattività" dalla declaratoria di incostituzionalità ha affermato che «la norma impugnata (art. 20 l. n. 4 del 1929), diretta a garantire che la spinta psicologica all'osservanza della legge fiscale non sia sminuita nemmeno dalla speranza di mutamenti di legislazione, appare ispirata alla tutela dell'interesse primario della riscossione dei tributi (art. 53 Cost.), che, come riconosciuto più volte dalla Corte, è costituzionalmente differenziato [...] ed esige una tutela particolare. Non si ha pertanto violazione dell'art. 3 della Costituzione».

Tra le ultime sentenze applicative del principio in esame, si veda Cass., sez. III, sent. 20 marzo, 1996, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1998, 285, ove si afferma che l'art. 20 «sancisce in materia fiscale, salvo espresse e sempre più frequenti deroghe, il principio *tempus regit actum* o della ultrattività della legge penale finanziaria in deroga a quello della retroattività della disposizione più favorevole, ritenuto non in contrasto con i valori costituzionali ».

una sorta di principio generale del sistema sanzionatorio – statuiva una sostanziale prevalenza della disciplina allora in vigore rispetto alle leggi successive, salvo espressa previsione del legislatore. Lo scopo di tale criterio era quello di consolidare la chiarezza normativo-sistematica della materia, e di evitare che la legislazione susseguente interferisse con le regole speciali connesse all'imposizione fiscale<sup>103</sup>.

Una ulteriore ipotesi di specialità, ed esempio di sicurezza in senso negativo, era la regolamentazione dell'istituto dell'oblazione, per la quale l'art. 13 l. n. 4/1929, prevedeva una disciplina più favorevole (consistente nel pagamento dell'imposta, della sopratassa e di un sesto della sanzione massima), mentre il successivo artt. 14 disciplinava la più rigorosa oblazione processuale: per le contravvenzioni punite con la sola pena dell'ammenda era difatti prevista una particolare forma di oblazione discrezionale che poteva essere respinta "avuto riguardo alla particolare gravità del fatto o alla personalità del contravventore"<sup>104</sup>. La peculiarità dell'oblazione tributaria rispetto a quella codicistica era tale da ritenere che la prima dovesse trovare applicazione anche in luogo di quella in seguito introdotta, all'art. 162-bis c.p., dalla l. 689/1981.

La giurisprudenza della Cassazione – con le S.U del 1988<sup>105</sup> – si è dimostrata sensibile alle istanze di normalizzazione del sistema allora vigente, chiarendo in via definitiva come anche nella materia tributaria dovesse trovare applicazione l'istituto dell'oblazione ex art. 162 bis c.p., proprio per non ostacolare l'ottica deflattiva del procedimento penale e consentire la rapida fuoriuscita dal sistema di chi ha commesso violazioni comportanti minore danno sociale.

Il successivo sistema sanzionatorio degli anni settanta e dei primi anni ottanta era caratterizzato da una estrema frammentarietà dovuta, per un verso, alla dinamica dei differenti meccanismi impositivi del periodo precedente ancora in vigore e, per l'altro verso, dall'impiego sistematico di numerosi istituti deflattivi del contenzioso tributario e penale (per altro ancora oggi ampiamente utilizzati)<sup>106</sup>.

Non pochi problemi erano dati poi da istituti processuali che presentavano un cattivo coordinamento tra processo tributario e processo penale, e che paradossalmente o-

---

<sup>103</sup> Il citato art. 1 prevedeva che "le disposizioni della presente legge, e in quanto questa non provveda, quelle del Libro I del c.p., non possono essere abrogate o modificate da leggi posteriori concernenti i singoli tributi, se non per dichiarazione espressa del legislatore con specifico riferimento alle singole disposizioni abrogate o modificate".

Una norma che, quindi, attribuiva alle regole penal-tributarie «una peculiare "forza di resistenza" ad interventi di modifica», così, A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, op. cit., 37.

<sup>104</sup> L'art. 14 della L. n. 4/1929 stabiliva che "per le contravvenzioni previste nell'articolo precedente, quando il colpevole non abbia esercitato la facoltà ivi stabilita, e per ogni altra contravvenzione, per la quale la legge stabilisce soltanto la pena dell'ammenda, il colpevole è ammesso a fare domanda di oblazione. La domanda di oblazione è irrevocabile e può essere presentata in qualunque stato del procedimento, ma prima che il decreto di condanna sia divenuto esecutivo e, quando sia stata fatta opposizione, prima dell'apertura del dibattimento innanzi l'autorità giudiziaria di primo grado. La domanda di oblazione può essere respinta avuto riguardo alla particolare gravità del fatto o alla personalità del contravventore".

<sup>105</sup> Cass., S.U. 21 maggio 1988, in *Cass. pen.*, 1988.

<sup>106</sup> Cfr. A. MARTINI, *Trattato di diritto penale, parte speciale*, volume 17, op. cit., 46 e ss.

stacolavano l'accertamento della responsabilità nel secondo. Tra tutti si distingueva il principio della c.d. *pregiudiziale tributaria*, in base al quale era richiesta la previa definizione del contenzioso tributario, indispensabile a quel tempo per giungere alla definitiva statuizione del *quantum* di imposta dovuta. La pregiudiziale tributaria – in un sistema in cui reati erano puniti in prevalenza con pene pecuniarie – annullava alla radice il deterrente della sanzione penale, in quanto fungeva da condizione di procedibilità, in assenza della quale il giudizio penale non poteva avere luogo.

Quanto alle istanze securitarie, esse si manifestavano in modo preponderante, nel corso degli anni ottanta, e la riprova è data anche dalla fonte impiegata per regolare *ex novo* la materia. Il legislatore dell'epoca, infatti, decideva di fare uso della decretazione d'urgenza: il d.l. 10 luglio 1982 n. 429, convertito con modificazioni dalla L. 7 agosto 1982, n. 516, conosciuta con l'evocativo nome di “manette agli evasori”.

Il preambolo del citato decreto è un estratto delle intenzioni che avevano mosso il legislatore di allora, le quali consistevano ne “la necessità e l'urgenza di disporre norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e conseguentemente di prevedere disposizioni per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria”. Le caratteristiche della riforma del 1982 possono così essere riassunte.

1) La rinuncia ad alcuni degli elementi di specialità del sistema penale tributario sanciti dalla precedente normativa: in particolare spicca l'abolizione della c.d. pregiudiziale tributaria, al fine di “restituire il processo penale alle sue ordinarie scadenze”. Il giudizio penale diveniva del tutto autonomo rispetto a quello tributario, in quanto non aveva più alcun valore l'accertamento dell'ammontare delle imposte dovute dal contribuente.

2) La creazione di un sistema di incriminazioni capaci di prescindere dalla previa individuazione – in sede tributaria – dell'ammontare del tributo dovuto all'erario.

3) L'abolizione del principio di fissità della legislazione penale-finanziaria (art. 1, l. 20.1.1929, n. 4).

Rimanevano in vigore, per contro, alcune deroghe ai principi generali del codice penale in tema di continuazione (art. 8 l. n. 4/1929), di oblazione (artt. 13 e 14 l. n. 4/1929) e di successione penale delle leggi nel tempo (art. 20 l. n. 4/1929).

Le motivazioni poste alla base della riforma del 1982 erano evidenti. Sotto il profilo della politica criminale, il legislatore aveva inteso abbracciare la logica della prevenzione generale negativa, vale a dire incrementare la minaccia penale per influenzare il comportamento dei consociati, nella convinzione che non si sarebbero spontaneamente conformati agli obblighi tributari se non spinti da un sistema repressivo efficiente. La rilevanza penale era data non dalla realizzazione del danno a carico dell'erario, ma dal mero pericolo (anche solo presunto) del suo verificarsi.

La *ratio* di repressione e di penalizzazione generalizzata degli illeciti tributari – lesivi dell'interesse erariale attuato dalla variegata disciplina amministrativa degli obblighi tributari – ha fatto sì che il legislatore optasse per fattispecie di reato “a con-

sumazione anticipata”, per mezzo delle quali non si puniva l’evasione fiscale clamorosa, bensì si sanzionavano i comportamenti prodromici ad essa.

La sanzione prescelta dalla legge del 1982 era la pena detentiva, a causa degli scarsi risultati ottenuti dalla previsione di mere pene pecuniarie e del fatto che il contribuente infedele, rendendo i propri beni irreperibili, neppure sopportava le conseguenze sanzionatorie del proprio agire illecito.

Il sistema che risultava dalla riforma era strutturato, con evidenti finalità general-preventive<sup>107</sup>, su due tipi di intervento: da un lato prevedeva fattispecie contravvenzionali, attraverso le quali si intendeva perseguire la violazione degli obblighi di natura prettamente formale<sup>108</sup>; dall’altro erano previste apposite fattispecie delittuose volte a reprimere le varie forme di evasione fiscale, per le quali ricorrevano falsità di natura sia ideologica che materiale, così come di soppressione. Tra le fattispecie di maggior importanza vanno ricordate: la violazione degli obblighi precedenti e preparatori alla presentazione della dichiarazione dei redditi; la tenuta e conservazione delle scritture contabili, l’annotazione nelle medesime dei ricavi, nonché la registrazione degli stampati per la compilazione dei documenti di accompagnamento dei beni viaggianti (artt. 1, 2 e 3 d.l. n. 429/1982)<sup>109</sup>.

In particolare, l’impianto normativo era incentrato nella previsione di un’articolata figura di frode fiscale, per mezzo della quale si intendeva punire con la pena della reclusione fino a cinque anni e con la multa fino a dieci milioni di lire un ampio novero di condotte consistenti in falsità documentali o, comunque, in altre attività fraudolente in grado di pregiudicare la tutela dell’imposizione fiscale (art. 4 d.l. n. 429/1982).

Proprio dalla struttura degli illeciti sopra menzionati, la dottrina ha ricavato che il bene-interesse protetto non doveva individuarsi nel solo interesse erariale alla corretta percezione dei tributi, ma altresì nella la “trasparenza fiscale”, cioè nell’esigenza di garantire, ai fini della prevenzione e della repressione del fenomeno evasivo, un più agevole controllo da parte dell’Amministrazione finanziaria circa il rispetto degli obblighi imposti dalla legge al contribuente<sup>110</sup>.

Le criticità del sistema tributario del 1982 non hanno tardato a manifestarsi. Già dopo pochi anni dalla entrata in vigore delle nuove norme, la Corte costituzionale (C.

---

<sup>107</sup> Posto che la nuova legge sui reati tributari prevedeva un significativo cambiamento di rotta rispetto al sistema precedente, con d.p.r. 9 agosto 1982, n. 525 – come previsto dall’art. 2 della l. 7 agosto 1982, n. 516 – veniva concessa l’amnistia per tutta una serie di reati tributari, a condizione che “il contribuente o chiunque altro, avendone interesse” avesse “presentato istanza di definizione, ovvero dichiarazione integrativa che comporti definizione automatica della relativa pendenza o situazione”, utilizzando i meccanismi e le procedure di cui ai capi I e II del titoli II del d.l. n. 429/1982. In realtà, la scelta di ricorrere ad una misura clemenziale, riproposta sotto forma del già citato condono del 2002 per i delitti del d.lgs. n. 74/2000, costituisce una evidente contraddizione rispetto alla severità del nuovo regime penal-tributario.

<sup>108</sup> Contravvenzioni ...

<sup>109</sup> Per un esame delle disposizioni penali della l. 512/82 si rinvia a M. DI SIENA, *La nuova disciplina dei reati tributari*, Milano, 2000, 2 ss.

<sup>110</sup> Cfr. F. GALLO, *Tecnica legislativa e interesse protetto nei nuovi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, in *GCo*, 1984, 279. Di diverso avviso E. LO MONTE, *L’illecito penale tributario tra tecniche di tutela ed esigenze di riforma*, 1996, 216 s.

Cost., sent. 35/1991) è dovuta intervenire con una declaratoria di illegittimità della principale fattispecie di frode fiscale (art. 4, comma primo, n. 7) nella parte in cui non prevedeva “che la dissimulazione di componenti positivi o la simulazione di componenti negativi del reddito” si concretizzasse in forme artificiose, con la conseguenza che le ipotesi di dissimulazione o di simulazione attuate con semplice mendacio dovevano ricondursi all’ambito della correlativa fattispecie contravvenzionale di cui all’art. 1 dello stesso d.l. n. 429/1982<sup>111</sup>.

Come oramai conclamato da unanime dottrina<sup>112</sup>, la disciplina penale tributaria degli anni ottanta, nonostante le modifiche apportate dalla l. 15.5.1991, n. 154, non ha prodotto gli esiti sperati. Difatti la scelta di ricorrere a illeciti contravvenzionali e a reati prodromici alla evasione fiscale aveva ottenuto l’effetto di intasare il lavoro delle Procure della Repubblica – le quali intervenivano soprattutto per ipotesi bagatellari – senza colpire in maniera significativa il fenomeno della grande evasione d’imposta<sup>113</sup>. Situazione che veniva accentuata a seguito dell’entrata in vigore del codice di rito penale del 1989, il quale consentiva il ricorso ai riti alternativi in grado di abbattere la sanzione applicata al loro esito.

Si è quindi inteso ripensare l’intero sistema punitivo, abrogando le ipotesi di reato contravvenzionale, e distinguendo gli illeciti tributari in delitti (contenuti nel d.lgs. n. 74/2000) ed illeciti amministrativi.

## **2) Le sanzioni amministrative tributarie: i principi generali del d.l. n. 472 del 1997**

Una completa ricognizione degli illeciti tributari presuppone l’analisi delle principali caratteristiche del sistema degli illeciti amministrativi, predisposto per arginare tendenzialmente l’evasione fiscale medio-piccola.

A ben vedere, la riforma del diritto punitivo tributario – nell’ottica di una sua riconduzione ai principi costituzionali – è iniziata proprio dal settore amministrativo, con i decreti legislativi n. 471, n. 472, e n. 473 del 1997<sup>114</sup>, i quali hanno di fatto consentito, pochi anni più tardi, l’intervento in campo penale.

---

<sup>111</sup> Corte cost., sent. 28 gennaio 1991, in *www.cortecostituzionale.it*.

<sup>112</sup> Per tutti si veda, E. MUSCO, *La riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. guardia fin.*, n. 6/99.

<sup>113</sup> Di vera e propria paralisi dovuta a crisi di effettività e di efficacia sul piano applicativo-giudiziale, parlano E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario, op. cit.*, 37, i quali evidenziano il venir meno della funzione general-preventiva della legge “manette agli evasori”, paragonandola alle grida di manzoniana memoria.

Di «aggravata congestione dell’apparato giudiziario, in conseguenza del proliferare dei procedimenti per fatti bagatellari, prodromici all’evasione» scrive G. CASAROLI, *I reati economici fra tradizione ed evoluzione*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2003, 352.

<sup>114</sup> Come detto, in attuazione della delega sono stati emanati i seguenti provvedimenti:  
a) d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, “Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi - sanzioni in materia di imposte sui redditi, IVA, riscossione e disposizioni comuni;  
b) d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, “Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, - principi generali del nuovo sistema sanzionatorio amministrativo;

Si tratta, nello specifico, di un esempio di depenalizzazione, cioè di come la sanzione amministrativa sia chiamata a fare le veci di quella penale, nel tentativo di ridare efficienza al sistema punitivo complessivamente considerato.

Il criterio ispiratore dei citati decreti, enunciato all'art. 3, comma 133, della legge delega n. 662/1996, è quello di una marcata accentuazione dell'impronta penalistica di alcuni istituti, in modo da avvicinarli il più possibile alle medesime garanzie valide per le figure delittuose del successivo d.lgs. n. 74/2000.

Del pari, le sanzioni previste nei decreti del 1997 sono riconducibili, in linea generale, alla categoria delle sanzioni amministrative punitive intese *in senso stretto*<sup>115</sup>, con le quali la pubblica amministrazione reprime le violazioni di norme poste a presidio di interessi generali, sul modello espresso dalla legge n. 689 del 1981<sup>116</sup>.

L'avvicinamento delle discipline sanzionatorie, tuttavia, riguarda solamente i principi sostanziali e non, invece, quelli procedurali e quelli relativi alla tutela giurisdizionale, la quale rimane di competenza, in massima parte, delle commissioni tributarie. Pertanto, nonostante le sanzioni tributarie rientrino nel più vasto *genus* delle «sanzioni amministrative», non pare in discussione il loro carattere autonomo, tanto è vero che il legislatore ha avvertito la necessità di regolare a parte l'intera materia<sup>117</sup>.

Archiviata la precedente esperienza<sup>118</sup> che vedeva una tutela dell'interesse erariale strutturata su sanzioni a carattere ibrido<sup>119</sup> – in parte afflittivo e in parte risarcitorio – la nuova sanzione tributaria amministrativa, secondo l'intenzione del legislatore del 1997, dovrebbe svolgere, da un lato, una funzione preventiva e deterrente e, dall'altro, una funzione repressiva, addebitando al responsabile della violazione un

---

c) d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 473, "Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti – sanzioni in materia di imposte indirette (con l'esclusione dell'IVA).

<sup>115</sup> Oltre a tale categoria, la dottrina ha individuato, altresì, quella delle sanzioni amministrative c.d. *in senso ampio*, capace di ricomprendere un insieme di misure a contenuto ablatorio, eterogenee per natura e finalità, irrogate dalla pubblica amministrazione in conseguenza della violazione di un precetto. Si veda, I. ZODA, *Le sanzioni amministrative: loro tipologie e funzioni*, in A. BERNARDI, I. ZODA, *Depenalizzazione. Profili teorici e pratici*, Padova, 2008, 67 ss.

<sup>116</sup> Si deve ricordare, per completezza, che la sanzione amministrativa punitiva ha trovato una organica attuazione, nel nostro ordinamento, nella legge 24 novembre 1981, n. 689, la quale fissa le due caratteristiche di detta sanzione: la sua natura punitiva e le finalità di carattere preventivo. Per un esame della disciplina di tale sanzione, v. A. BERNARDI, *L'evoluzione della depenalizzazione in Italia*, in A. BERNARDI, I. ZODA, *Depenalizzazione. Profili teorici e pratici*, op. cit., 2008, 38 ss.

<sup>117</sup> Così, G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *sub art. 1 d.lgs. 18 settembre 1997, n. 472*, in *Il sistema delle sanzioni tributarie*, Milano, 2011, 345.

<sup>118</sup> Si è visto che la l. n. 4/1929 operava una netta distinzione delle sanzioni tributarie in penali e amministrative, avuto riguardo alla condotta posta in essere dal contribuente e alla gravità della lesione del bene pubblico tutelato. Quanto agli illeciti amministrativi erano previste due tipologie di sanzioni: la pena pecuniaria, fissata a priori dalla legge che consisteva nella prestazione di una somma di denaro allo Stato e la soprattassa, vale a dire una somma di denaro determinata in percentuale fissa, inflitta dall'organo accertatore.

<sup>119</sup> Sul carattere ibrido delle sanzioni amministrative e sulla evoluzione verso l'attuale funzione afflittiva in senso proprio cfr. D. COPPA – S. SAMMARTINO (*sub voce*) *Sanzioni tributarie*, in *Enc. dir.*, Milano, 1989; L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996.

onere maggiore di quello previsto dalla norma violata. L'attuale sistema si pone dunque l'obiettivo di punire l'autore dell'illecito secondo un modello sanzionatorio di tipo *personalistico* o *penalistico*<sup>120</sup>.

L'illecito tributario "non penale" è un qualunque fatto o comportamento che, contrastando con l'attività finanziaria dello Stato, lede il corretto svolgimento del rapporto impositivo, il quale consiste non solo nella corretta corresponsione dei tributi, ma anche in altri obblighi strumentali al corretto svolgimento del rapporto tributario tali da agevolare l'attività di verifica degli Uffici competenti.

In prevalenza, la sanzione predominante è quella pecuniaria<sup>121</sup>, alla quale possono aggiungersi, in determinati casi, sanzioni accessorie (ad esempio la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività commerciale, o la sospensione dell'iscrizione all'albo o all'ordine per i professionisti che violano l'obbligo di emissione del documento che certifica i compensi riscossi<sup>122</sup>).

Oltre alla introduzione del principio di legalità<sup>123</sup> – il sistema dei citati decreti poggia essenzialmente su tre pilastri:

- il primo consiste nell'attuazione al principio generale della "personalità" delle sanzioni amministrative tributarie (art. 2, comma 2 d.lgs. 472/97) per garantire un certo grado di afflittività della sanzione. L'art. 8 del decreto concretizza poi tale principio sancendo la non trasmissibilità agli eredi delle sanzioni, essendo queste irrogabili esclusivamente al soggetto che ha in concreto commesso l'infrazione;
- il secondo è dato dall'introduzione del principio di colpevolezza, il quale presuppone l'imprescindibile esistenza del dolo o della colpa, pur essendo indifferente che sussista l'uno o l'altro dei due atteggiamenti psicologici (art. 5, comma 2 d.lgs. 472/97)<sup>124</sup>;

---

<sup>120</sup> Cfr. A. LANZI – P. ALDROVANDI, *L'illecito tributario*, Padova, 2005, 2 ss., i quali ricordano come il sistema degli illeciti tributari amministrativi sia «costruito e disciplinato sulla falsa riga dell'illecito penale».

<sup>121</sup> Le sanzioni amministrative pecuniarie sono previste, in genere, nella misura che va dal 100% al 200% della maggiore imposta dovuta, con la previsione di un minimo di solito pari ad € 258.

Le violazioni a cui tali sanzioni si applicano, in linea di massima, corrispondono alle fattispecie di cui al d.lgs. n. 74/2000 (per le IIDD ed IVA); altre attengono agli obblighi dei sostituti d'imposta (omessa dichiarazione, dichiarazione infedele, omessa fatturazione di operazioni imponibili, non imponibili ed esenti ai fini IVA, mancata emissione di ricevute fiscali, rimborsi non spettanti).

Sanzioni pecuniarie, come anticipato, riguardano poi le violazioni concernenti l'interesse alla trasparenza fiscale del contribuente (mancata ottemperanza alle richieste degli Uffici finanziari o della Guardia di finanza, omessa tenuta o conservazione della contabilità). Altre ancora, afferiscono a tributi indiretti, come l'imposta di registro, l'imposta ipotecaria e catastale, l'imposta di bollo (omessa registrazione, insufficiente dichiarazione di valore, occultazione di corrispettivo; omessa richiesta di trascrizione o di annotazioni obbligatorie; omesso o insufficiente pagamento).

<sup>122</sup> Quest'ultima è una sanzione introdotta dal d.l. n. 138/2011.

<sup>123</sup> Trattandosi di sanzioni pecuniarie, il principio di legalità deve essere poi collegato con il principio di cui all'art. 23 Cost., per il quale «nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge».

<sup>124</sup> Il legislatore ha poi inserito – all'art. 6 – una serie di istituti, i quali, se ricorrono, escludono la punibilità del contribuente. Nell'ordine: a) la scriminante dell'errore di fatto e dell'errore di diritto quando abbia determinato un errore sul fatto; b) l'ignoranza scusabile dovuta ad obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali le sanzioni si riferiscono; c) una speciale causa di non punibilità per le sanzioni tributarie non penali, che consiste nella

- il terzo consiste nella possibilità, attribuita al contribuente, di rimediare in modo del tutto spontaneo alle proprie omissioni di natura formale o sostanziale, beneficiando di una consistente riduzione delle sanzioni amministrative previste (cd. *ravvedimento operoso* ex art. 13 del d.lgs. n. 472/1997). La ricaduta in campo penale è il riconoscimento della circostanza attenuante speciale dell'avvenuto pagamento del debito tributario.

Sullo stesso piano del *ravvedimento operoso* si collocano una pluralità di istituti che permettono, nell'intenzione del legislatore, di deflazionare il contenzioso tributario e favorire la collaborazione del soggetto sottoposto alla procedura di accertamento per mezzo di un trattamento sanzionatorio più favorevole. Nel tempo è stata via a via riconosciuta al contribuente la possibilità di: a) definire gli atti di accertamento a seguito dai controlli automatici (cd. procedura di definizione degli avvisi bonari di cui agli artt. 2 e 3 d.lgs. n. 462/1997); b) aderire ai processi verbali di constatazione e agli inviti al contraddittorio previsti (art. 5, comma 1 bis del d.lgs. 218/1997); c) prestare acquiescenza all'atto impositivo emesso dall'Ufficio (art. 15 d.lgs. n. 218/1997); d) definire le sole sanzioni irrogate (ex artt. 16 e 17 del d.lgs. n. 472/1997); e) procedere ad accertamento con adesione (artt. 1 e 13 del d.lgs. 218/1997); f) acconsentire o proporre all'Ufficio la conciliazione giudiziale della controversia (art. 48 del d.lgs. n. 546/1992).

In ultimo, si devono qui ricordare: il d.l. n. 98/2011, convertito nella legge 15 luglio 2011, n. 111 (cd. manovra correttiva) che ha introdotto l'istituto del cd. *mini ravvedimento* (cfr. articolo 23, comma 31 del d.l. n. 98/2011), che permette al contribuente, in caso di pagamento tardivo effettuato entro i quattordici giorni successivi alla scadenza, di versare una sanzione dello 0,2% per ogni giorno di ritardo, fino ad un massimo del 2,80%; nonché la recentissima mediazione tributaria per le liti minori.

Ci si deve chiedere se l'introduzione di questi e altri istituti (alcuni dei quali limitativi della completa tutela dell'interesse erariale<sup>125</sup>) alteri l'impianto che il legislatore aveva in mente quando ha deciso di regolare per mezzo di illeciti amministrativi parte del fenomeno dell'evasione.

Come correttamente affermato in dottrina, non è da escludere a priori l'utilizzo di istituti a carattere premiale, poiché, in astratto, se ben calibrati con un efficace sistema di controlli, potrebbero produrre effetti positivi, quali: a) il versamento dell'imposta dovuta *ab origine*, oltre agli eventuali interessi; b) l'esborso di una parte di sanzione, di solito commisurata alla rapidità con cui il contribuente decide di aderire. Quest'ultima, sebbene non incassata per l'intero, potrebbe costituire, al con-

---

impossibilità di pagare il tributo dovuto per un fatto doloso dipendente da un terzo; d) l'esclusione della punibilità per violazioni che non abbiano arrecato un (apprezzabile) pregiudizio alle azioni di controllo e che non incidano sulla determinazione dell'imponibile o dell'imposta o sul versamento del tributo.

<sup>125</sup> Ci si riferisce, in particolare, alle modifiche attuate con il d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito nella l. 24 novembre 2003, n. 326, il quale, all'art. 7, ha stabilito che "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica". Questo istituto, per ragioni di completezza, verrà brevemente esaminato più avanti, quando si parlerà del soggetto attivo dei reati tributari.



tempo, un mezzo di repressione rapido e improcrastinabile, nonché un risparmio di risorse della Pubblica Amministrazione<sup>126</sup>. Ciò consente, comunque, il mantenimento delle funzioni di prevenzione generale e speciale del sistema sanzionatorio nel suo complesso.

Quanto detto, invero, non è affatto scontato. Specie in ambito tributario non vi sono dati che permettano di verificare quale sia il grado di effettività della sanzione amministrativa pecuniaria, già di per sé dotata di minore forza deterrente rispetto a quella penale. Da più parti si sono levati dubbi circa la reale efficacia deflattiva degli illeciti amministrativi<sup>127</sup>. Se è vero che la giustizia penale risulta alleggerita di ingenti carichi complessivi di lavoro, non è detto che tale “risparmio” si concretizzi realmente. Il contribuente, di solito, tende infatti ad impugnare gli atti accertativi, e non è detto che il contenzioso sanzionatorio sia più pronto, più effettivo e meglio gestito sul piano tecnico<sup>128</sup>.

In effetti, ci sono elementi che sembrano dimostrare, già sul piano normativo, che la riscossione dei tributi non sembra positivamente influenzata da fattori di prevenzione generale. Tra questi:

- i) la normativa sulle sanzioni pecuniarie tributarie appare alquanto confusa: infatti, oltre agli istituti di origine tributaria sopra citati che consentono di ridurre l'importo (per sollecitare un adempimento spontaneo, benché tardivo, del contribuente), si affiancano altri istituti che, specie nelle crisi aziendali, consentono un maggiore abbattimento delle sanzioni erariali (ad esempio i concordati preventivi), nonostante vi siano stati segnali opposti volti a tutelare i crediti da sanzioni, come le modifiche al codice civile sulla natura di quanto dovuto a titolo di sanzione, che da credito chirografario è mutato in privilegiato, al fine di aumentare gli importi riscossi;
- ii) parte dell'attività di riscossione è affidata ad appositi Enti (Agenti della riscossione: es. Equitalia) ai quali spetta, per il loro intervento, un aggio che attualmente ammonta a circa il 9 % del riscosso (oltre a interessi di mora e spese). Un compenso così elevato sembra costituire una sorta di ulteriore sanzione che si aggiunge a quelle comminate dall'Ente accertatore.

---

<sup>126</sup> Cfr., M. DE SIENA, *Dal velleitarismo preventivo al pragmatismo retributivo*, cit., il quale evidenzia come «le esternalità negative generate dal contribuente evasore che definisce *in limine* l'azione accertatrice indirizzata nei propri confronti sono senz'altro minori di quelle riconducibili alla condotta del contribuente renitente».

<sup>127</sup> Per tutti, si veda G. M. FLICK, *Fisiologia e patologia della depenalizzazione nel diritto penale dell'economia*, in *Riv. soc.*, 2011, 01.42

<sup>128</sup> Ad esempio, non appare ancora superata l'annosa problematica della composizione estremamente variabile delle commissioni tributarie, che si riflette sulla preparazione tecnica del giudice tributario. Accanto a magistrati togati, vi possono essere soggetti più o meno competenti: funzionari dello Stato a servizio o a riposo, gli ufficiali della Guardia di finanza a riposo, coloro che possiedono determinate abilitazioni professionali (notai, avvocati, dottori commercialisti ecc.) e, limitatamente alle commissioni provinciali, coloro che hanno conseguito da almeno due anni la laurea in giurisprudenza o in economia e commercio. Rileva «l'ambiguità genetica-fondativa delle Commissioni», E. MARELLO, *La definizione di tributo e la giurisdizione del giudice speciale tributario*, in *Giur. cost.*, 2009, 5, 3921 ss., il quale è dell'avviso che l'unico giudice che possa districarsi tra la complessità delle materie tributarie sia «un giudice togato, con ampia e solida preparazione giuridica».

iii) vi è, infine, il rischio che la sanzione amministrativa pecuniaria abbandoni la funzione di prevenzione e di repressione della illegalità per divenire sempre più uno strumento finalizzato ad incrementare le casse dell'amministrazione titolare del rapporto tributario, ovvero, a raggiungere gli obiettivi di produttività, di anno in anno sempre più ambiziosi, a discapito dei principi sopra richiamati.

Questi aspetti, oltre a destabilizzare l'intero sistema, inducono a ritenere come la fase della riscossione dei tributi presenti ancora oggi problematiche che, da sola, la riduzione di sanzioni tramite istituti premiali non sembra in grado di risolvere.

### **3) Le linee di politica criminale della riforma del d.lgs. n. 74 del 2000**

La riforma operata con il d.lgs. n. 74/2000 costituisce una vera e propria inversione di rotta nella strategia repressiva dell'evasione fiscale, poiché ha per obiettivo il superamento degli inconvenienti che il sistema penale della legge del 1982 aveva rivelato in sede applicativa<sup>129</sup>.

Il primo profilo d'innovazione – ricavabile sin dalle direttive fornite dalla legge-delega 29 giugno 1999, n. 205 – è il recupero della concreta offensività delle condotte lesive dell'interesse erariale, mediante la previsione “di un ristretto numero di fattispecie, di natura sostanzialmente delittuosa [...], caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'erario e al fine di evasione o di conseguimento di indebiti rimborsi d'imposta”.

Nel d.lgs. n. 74/2000, tuttavia, il legislatore non ha attratto nel settore penale tutte le situazioni che in teoria possono dar luogo a quella che abbiamo definito “grande evasione fiscale”. La stessa intestazione del provvedimento anticipa, al pari della precedente legislazione penale tributaria, che l'oggetto di tutela concerne le violazioni in materia di imposte sui redditi e di IVA, con conseguente esclusione di tutte le imposte e i tributi di tipo o natura diversa<sup>130</sup>.

Questa scelta, sebbene motivata dalle ragioni sopra enunciate, desta qualche perplessità. Non bisogna dimenticare, infatti, che i cosiddetti *tributi minori* giocano un ruolo importante nella determinazione del gettito erariale complessivo.

Basti considerare, ad esempio, l'imposta di registro, la quale in alcuni casi offre un introito limitato quando opera come tassa fissa di importo contenuto, ma in altri consente di applicare una vera e propria imposta in percentuale al valore dell'atto che viene sottoposto a imposizione.

Ancora, si deve considerare che non sono ricomprese nell'ambito della riforma le violazioni che comportano una evasione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), in quanto tale tributo non è qualificabile come imposta sui redditi.

Il decreto prevede, all'art. 1, un elenco di definizioni aventi lo scopo di guidare l'interprete nella corretta applicazione della norma penale che, in virtù della materia

---

<sup>129</sup> Cfr. E. MUSCO, *Brevi note sulla riforma del diritto penale tributario*, cit., 1179 ss.. Per un esame “storico” dei tentativi inattuati di riforma del sistema tributario, si rinvia a M. DI SIENA, *La nuova disciplina dei reati tributari*, op. cit., 12 ss.

<sup>130</sup> V. S. GENNAI- A. TRAVERSI, *I delitti tributari*, op. cit., 6.

estremamente settoriale, presuppone la conoscenza di concetti propri del diritto tributario sostanziale. Il legislatore, così operando, ha inteso prevenire dubbi interpretativi e rendere più asciutta e meglio leggibile, grazie all'uso di espressioni contratte, la formulazione dei singoli precetti normativi. Le definizioni – analizzate nel capitolo dedicato all'esame delle singole fattispecie – sono in parte influenzate dalle direttive comunitarie che hanno uniformato, in seno all'UE, una serie di istituti per rendere il più omogenea possibile la politica fiscale degli Stati membri.

L'impianto repressivo penal-tributario, conosce ancora oggi due gruppi di delitti, in gran parte ampliati nella loro portata applicativa anche attraverso l'inserimento di nuove fattispecie:

- il primo gruppo ricomprende le principali figure delittuose, qualificate da una condotta fraudolenta o altamente lesiva dell'interesse erariale, incentrate sull'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto: la dichiarazione fraudolenta (artt. 2-3); la dichiarazione infedele (art.4); l'omessa dichiarazione (art.5);
- il secondo gruppo include le fattispecie collaterali alle precedenti, dotate di rilevante attitudine lesiva, poste a tutela della documentazione fiscale e contabile necessaria per la corretta determinazione delle imposte dovute (artt. 8 e 10) e del momento della riscossione (art. 11).

La ineffettività delle sanzioni amministrative, tuttavia, ha messo in luce l'esigenza di meglio tutelare l'interesse erariale alla percezione delle imposte: il Parlamento ha così inserito ulteriori ipotesi delittuose a presidio della concreta riscossione delle imposte. Accanto ad una riformulazione del delitto di sottrazione fraudolenta (art. 11), ampliata con la specifica previsione di salvaguardare la riscossione nelle ipotesi di transazione fiscale *ex* art. 182-ter l.f., sono stati introdotti i delitti di: omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis, inserito dall'art. 1, comma 414, l. 30 dicembre 2004, n. 311); omesso versamento di IVA (art. 10-ter, inserito dall'art. 35, comma 7, del d.l. 4 luglio 2006, n. 233, convertito nella legge 4 agosto 2006, n. 248) e indebita compensazione (art. 10-quater, inserito dall'art. 35, comma 7, del d.l. 4 luglio 2006, n. 233, convertito nella legge 4 agosto 2006, n. 248).

Quanto al bene giuridico protetto, è evidente che esso, all'indomani dell'entrata in vigore del decreto n. 74, debba essere individuato secondo una logica di protezione contro la grande evasione fiscale. Le fattispecie criminose (delitti) sono state configurate, per la dottrina maggioritaria, come reati di danno o, per le violazioni più gravi, come reati di pericolo concreto; esse sono funzionali al perseguimento della completa e tempestiva percezione dei tributi dovuti e, solo in via indiretta, alla tutela della trasparenza fiscale del contribuente in funzione degli eventuali accertamenti e controlli esperibili dall'Amministrazione finanziaria.

A seguito degli innesti delle nuove fattispecie, il livello di intervento penale contro l'evasione fiscale è indubbiamente aumentato data la possibilità di attrarre in campo penale comportamenti che in precedenza non costituivano reato.

A parere di chi scrive, il legislatore ha inteso senz'altro accentuare la valenza del bene giuridico della percezione dei tributi, che trova fondamento nell'art. 53 Cost., la cui tutela era stata in parte relegata nel settore amministrativo, senza trovare, tuttavia, nei primi anni di vigenza del decreto n. 74, piena attuazione nell'operato dell'Amministrazione finanziaria.

Il rinnovato interesse verso il diritto penale tributario dimostra, quindi, che il sistema vigente non ha prodotto i risultati sperati. Di qui la scelta compiuta degli ultimi Governi di riproporre una tutela più forte dell'interesse erariale, attraverso un trattamento sanzionatorio più severo (ad esempio per le fattispecie connotate da un comportamento fraudolento, una forte limitazione all'utilizzo dell'applicazione della pena ex art. 444 c.p., la riduzione dell'attenuante ad effetto speciale di cui all'art. 13 e un aumento dei termini di prescrizione per i reati più gravi).

Infine, sembra cogliersi un ritorno alla tutela del bene giuridico della trasparenza fiscale (per via dell'introduzione del c.d. reato di "false risposte" all'amministrazione finanziaria), accompagnata, sul piano procedurale, da un sensibile aumento della presenza sul territorio degli organi deputati alle verifiche fiscali, dalle quali possono emergere elementi utili a contrastare l'evasione sia in campo amministrativo e sia in campo penale.

Si deve anticipare, tuttavia, come alcune queste innovazioni – qualificate da una forte asistematicità rispetto al testo originario del d.lgs. n. 74, – rischino di rappresentare un uso non meditato dello strumento penale, tra l'altro neppure efficace per realizzare gli obiettivi perseguiti dal legislatore.

#### **4) La sicurezza negli altri settori del diritto penale economico: i reati societari**

Per ragioni sistematiche e di completezza di trattazione, appare doveroso analizzare le principali caratteristiche dei settori che presentano un diretto collegamento con il diritto penale tributario, vale a dire quello dei reati fallimentari e quello dei reati societari.

Questi ultimi, per lungo tempo caratterizzati da una perdurante ineffettività applicativa<sup>131</sup>, hanno trovato più largo impiego durante il periodo di Tangentopoli<sup>132</sup>. Il rinnovato interesse verso il diritto penale societario era dipeso dalla originaria formulazione di talune fattispecie, calibrate per tutelare beni giuridici di rilevanza generale tra cui la corretta informazione societaria e la integrità del capitale sociale. In particolare, i reati di false comunicazioni sociali erano strutturati, più chiaramente rispetto alle loro attuali formulazioni, in termini di plurioffensività, in quanto oltre ai diritti dei soci (attuali e futuri), dei creditori sociali e dei terzi interessati, le disposizioni

---

<sup>131</sup> Per un'accurata analisi sulla evoluzione storica del diritto penale societario, cfr. V. NAPOLEONI, *Genesi e lineamenti del nuovo diritto penale societario. I profili generali del sistema*, in *Commentario Romano al nuovo diritto delle società*, Padova, 2009, 4. ss.

<sup>132</sup> Così, G. M. FLICK, *Fisiologia e patologia della depenalizzazione nel diritto penale dell'economia*, cit.42.

erano orientate anche alla protezione dell'interesse generale al corretto funzionamento delle società commerciali.

Tali reati sono stati in seguito oggetto della controversa riforma del 2002<sup>133</sup>, la quale, sulla carta, perseguiva l'intento di razionalizzare la materia *de quo* e di riconfigurare le fattispecie in conformità ai principi di proporzionalità e di sussidiarietà. Il legislatore, difatti, intendeva far passare l'idea di una loro riformulazione conforme all'archetipo del diritto penale minimo, per attuare una tutela penale rispettosa del principio di offensività<sup>134</sup>.

La riforma del 2002, che apparentemente potrebbe annoverarsi tra i casi di depenalizzazione fisiologica, in realtà altro non è che un esempio «di vera e propria distonia di sistema»; una reazione politica «ad un vero o presunto eccesso di interventismo da parte dei giudici»<sup>135</sup>. Le fattispecie sono state riscritte proprio in modo da ridurre grandemente l'impatto sanzionatorio, con l'evidente finalità di schermare la posizione processuale di imputati eccellenti.

La dottrina appariva immediatamente critica nell'evidenziare i punti deboli della riforma, tra l'altro ancora oggi presenti nonostante la parziale "marcia indietro" dovuta alle modifiche di cui alla l. 28 dicembre 2005, n. 262<sup>136</sup>. Tra i principali ve ne sono quattro:

1) *la previsione di pene più lievi*: le nuove figure criminose, di fatto limitate nella loro portata e nella capacità di salvaguardare gli interessi generali, non fanno altro che duplicare, con pene palesemente più lievi, la tutela già offerta dai delitti contro il patrimonio. Ad esempio, la fattispecie di cui all'art. 2621 c.c. (che sanziona in via esclusiva le false comunicazioni dirette ai soci o al pubblico) è divenuta meno incisiva sotto il profilo sanzionatorio<sup>137</sup>: la pena massima prevista per i fatti connotati da maggiore disvalore è dell'arresto fino a due anni, il cui minimo è fissato dalla regola

---

<sup>133</sup> L'intero titolo XI, comprendente gli articoli da 2621 ed 2642, è stato sostituito dall'art. 1, d.lgs. 11 aprile 2002, n. 61.

<sup>134</sup> Per una critica verso l'utilizzo strumentale dei principi di sussidiarietà, di offensività e di determinatezza, si veda, D. PULITANO, *La riforma del diritto penale societario, fra dictum del legislatore e ragioni del diritto*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2002, 03, 934 ss.

<sup>135</sup> Così, G.M. FLICK, *ult. cit.* L'autore afferma, per la precisione, che le figure criminose mantenute dal legislatore, tra cui la fattispecie di falso in bilancio, vengono «ricalibrate in modo da isterilirne alla radice la potenzialità di presa: realizzando, così, una generalizzata ed obliqua depenalizzazione in concreto».

<sup>136</sup> In relazioni alle modifiche apportate nel 2005, non si può non convenire con quanto espresso da chi ritiene che «al di là dell'estensione dei soggetti attivi di taluni reati e di taluni aggravamenti di pena, nell'ipotesi che i fatti siano commessi nell'ambito di società con titoli quotati o diffusi tra il pubblico, la riforma non ha inciso sugli snodi più critici del diritto penale societario, se non con interventi totalmente inutili e di chiara carica simbolica». Così, R. ZANOTTI, *Il nuovo diritto penale dell'economia, reati societari e reati in materia di mercato finanziario*, Milano, 2008, 116. Di parziale sconfessione delle scelte adottate nel 2002 parla anche G. FORTI, "Paradigmi distributivi" e scelte di tutela nella riforma penale-societaria. Un'analisi critica, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2009, 4, 1603, al quale si rinvia per un esame approfondito delle modifiche apportate sia alle fattispecie di false comunicazioni sociali, sia alle altre fattispecie penali societarie.

<sup>137</sup> Così, BOLOGNINI - BUSSON - D'AVIRRO, *I reati di false comunicazioni sociali*, 2002, 16, 136,

generale dell'art. 25 c.p. in giorni cinque di detenzione<sup>138</sup>. Il delitto di cui all'art. 2622 c.c., (che tutela specificamente il patrimonio della società, dei soci o dei creditori) richiede invece, per poter ricorrere, la produzione di un danno concreto ed effettivo e non la semplice lesione della libertà contrattuale dei destinatari delle comunicazioni sociali, ed è punito con la pena della reclusione da sei mesi a tre anni, e, nel caso di società quotate, da uno a quattro anni (art. 2622, commi 1 e 3, c.c.). E' prevista, altresì, un'aggravante (pena dai due ai sei anni di reclusione) quando le false comunicazioni sociali dirette a danno dei soci o creditori delle società quotate cagionino un grave nocumento ai risparmiatori.

La novella del 2005 ha, in aggiunta, attribuito rilievo al "falso sotto soglia", prevedendo due illeciti amministrativi qualora le falsità non superino i requisiti di rilevanza previsti rispettivamente dai commi terzo e quarto dell'art. 2621 c.c. e dai commi settimo ed ottavo dell'art. 2622 c.c.<sup>139</sup>.

2) *la inedita introduzione della procedibilità a querela*: come è noto, l'istituto della querela si giustifica solo in presenza di particolari interessi che l'ordinamento considera idonei ad evitare la procedibilità d'ufficio<sup>140</sup>. Ebbene, questi interessi, stante il rilievo dei beni giuridici da tutelare, non sembrano sussistere nell'ambito del diritto penale societario e ciò dimostra ancor di più la carenza di sistematicità della normativa in esame.

In aggiunta, le presunte esigenze deflattive, poste a giustificazione della punibilità a querela, si contrappongono alle rinnovate istanze di protezione generale che qualificano l'attuale dibattito sui reati di matrice economica. Se è vero (come crediamo) che le società si reggono soprattutto grazie agli investimenti dei terzi e alle dilazioni di pagamento concesse dai fornitori a medio e a lungo periodo<sup>141</sup>, allora sembra proprio che la finalità selettiva sottesa all'introduzione della procedibilità a querela abbia lo scopo di disincentivare l'azione penale e di recludere le patologie societarie nell'alveo di una tutela risarcitoria civilistica<sup>142</sup>.

---

<sup>138</sup> La miglior dottrina, infatti, denuncia che le pene per le nuove figure di false comunicazioni sociali «sono state fissate in totale spregio dei canoni della ragionevolezza, sotto il profilo di un'equilibrata tutela dei beni giuridici». Così, E. DOLCINI, *Leggi penale "Ad personam", riserva di legge e principio costituzionale di eguaglianza*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2004, 01, 51.

<sup>139</sup> Sui limiti applicativi di tali nuove sanzioni, si vedano le considerazioni di E. GARAVAGLIA, *Le false comunicazioni sociali: artt. 2621 e 2622 c.c.*, in *Reati in materia economica* (a cura di A. Alessandri), Torino, 2012, 5.

<sup>140</sup> In sintesi, come si sa, tali interessi sono: a) la tenuità dell'interesse sociale al quale si riferisce l'incriminazione, che ha ad oggetto un bene del soggetto vittima del reato; b) i rapporti eventualmente esistenti tra vittima e reo, tali da porre in secondo piano l'opportunità di procedere d'ufficio; c) la tutela della stessa vittima del reato, la quale potrebbe ricevere un maggior danno dal c.d. *strepitus fori*.

<sup>141</sup> Il capitale complessivo, pertanto, è in prevalenza denaro proveniente da soggetti diversi – persone fisiche, imprenditori individuali o altre società – conferito a scopo d'investimento: segue, quindi, che subordinare l'azione penale all'iniziativa di un privato appare una tecnica fortemente discutibile, atteso il rilievo pubblicistico sopra evidenziato. Così, C. PEDRAZZI, *In memoria del "falso in bilancio"*, in *Riv. soc.*, 2001, 1372; Id, *Diritto penale III, Scritti di diritto penale dell'economia*, Milano 2003, 843 ss.

<sup>142</sup> Per attenta dottrina, la previsione di punibilità a querela, per l'ipotesi delittuosa di cui all'art. 2622 c.c., si dimostra incomprensibile specie «se calata all'interno delle attuali dinamiche economiche, non essendo infrequente che società non quotate detengano il controllo di società quotate», così D. CUL-

La scelta legislativa, sul punto, appare singolare anche per altra ragione. La fattispecie di cui al 2621 c.c. – procedibile d’ufficio – è punita con la pena detentiva meno grave dell’arresto. Il reato di cui all’art. 2622 c.c., che come detto tutela un interesse particolare, e che prevede la più grave pena la reclusione, paradossalmente, è punito a querela della persona offesa, anche se il fatto integra altro delitto, ancorché aggravato, a danno del patrimonio di soggetti diversi dai soci e dai creditori (salva l’ipotesi di un danno cagionato allo Stato, ad altri Enti pubblici o alle Comunità europee);

3) *la previsione di soglie quantitative di punibilità*: vero e proprio fulcro delle modifiche normative in quanto esse incidono sulla ricostruzione del bene giuridico tutelato e dell’oggetto della falsità. Dette soglie integrano requisiti essenziali di tipicità del fatto e pertanto anch’esse rientrano nel profilo di esposizione intenzionale del falso penalmente rilevante, con il conseguente venir meno del dolo in caso di errore<sup>143</sup>;

4) *l’introduzione di cause di estinzione del reato a seguito di riparazione post factum*: si tratta di comportamenti successivi che operano sullo stesso piano del bene giuridico tutelato, in quanto aventi natura patrimoniale. Per alcune fattispecie poste a tutela del capitale sociale – illegale ripartizione degli utili e delle riserve (art. 2627 c.c.), illecite operazioni sulle azioni o quote sociali o della società controllante (art. 2628 c.c.), operazioni in pregiudizio dei creditori (art. 1629 c.c.) e di indebita ripartizione dei beni sociali da parte dei liquidatori – sono previsti casi di estinzione del reato per comportamenti finalizzati ad annullare l’offesa nei confronti del bene giuridico o, quantomeno, a risarcire il danno realizzato dalla condotta criminosa.

Per i reati societari, in conclusione, sembra sia stata accantonata, con troppa facilità, la necessità di salvaguardare l’economia pubblica, considerato quanto emerso nelle note vicende giudiziarie che hanno coinvolto la *governance* di importanti società e che hanno mostrato la precarietà di molti investimenti in titoli ritenuti apparentemente solidi, collocati sui mercati da società che invece avevano alterato i propri bilanci.

L’attuazione del principio di offensività, nel caso di specie, appare impropria e quindi meritevole di un’attenta riforma<sup>144</sup>. Malgrado le numerose critiche, in questo settore, a distanza di dieci anni dall’entrata in vigore delle attuali disposizioni, tuttavia, non si sono ancora manifestate quelle condizioni che, in altri ambiti, hanno condotto il legislatore ad intervenire riportando la salvaguardia di beni giuridici sotto l’egida del diritto penale.

---

TRERA, *Le false comunicazioni sociali*, in *Diritto penale delle società* (a cura di L. D. Cerqua), Padova, 2009, 154.

<sup>143</sup> Corte cost., sent. n. 161/2004, in *Dir. pen. proc.*, 2004, 1497.

<sup>144</sup> Cfr., F. MUCCIARELLI, *Restituire effettività al sistema penale: un obiettivo non più eludibile (intervista)*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2012, 1, 213, il quale auspica una riformulazione del reato di false comunicazioni sociali nei seguenti termini: a) eliminazione delle soglie di punibilità e della procedibilità a querela; b) caratterizzazione della fattispecie in termini di delitto, accompagnata dalla semplificazione della descrizione delle condotte punibili; c) tutela della completezza/correttezza informativa; d) eliminazione del requisito del danno e soppressione “dell’estremo del dolo eventuale”.

Da ultimo, circa l'annosa questione della possibile sussistenza sia di reati societari e sia di reati fiscali, la riformulazione delle fattispecie di cui si è detto non sembra escludere del tutto l'ipotesi concorso, nonostante la relazione al d.lgs. n. 61/2002 avesse esplicitamente evidenziato che il dolo specifico rende inapplicabile il reato societario ai comportamenti finalizzati ad ottenere un illegittimo risparmio d'imposta ai sensi del principio di specialità di cui all'art. 15 c.p.

La dottrina è infatti concorde nel risolvere la questione sul piano dell'elemento soggettivo delle fattispecie criminose, non escludendo, nel caso di falsa rappresentazione dei dati economici nelle scritture contabili obbligatorie, che il soggetto agente operi al fine di frodare il fisco e altresì con l'intenzione di ingannare i soci, i creditori sociali e i terzi.

Pertanto, se la condotta decettiva è sorretta da una duplice volontà ingannatoria, sono applicabili, come nell'esempio, sia il delitto di false comunicazioni sociali e sia il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici<sup>145</sup>.

## 5) Segue: i reati fallimentari

I reati fallimentari, storicamente posti a presidio di interessi interindividuali, non hanno subito modifiche di portata analoga a quelle che hanno investito il diritto penale societario.

L'innovazione di maggior rilievo, per mezzo della quale è stata introdotta anche in questo settore una concezione "forte" del principio di offensività, risale al citato d.lgs. n. 61/2002, che ha modificato il testo dell'art. 223 l.f. (fatti di bancarotta fraudolenta), ora non più incentrato sul "pericolo presunto", ma sulla verifica di un evento di danno<sup>146</sup>.

Le conseguenze dovute alla introduzione del principio di offensività, così concepito, risultano comunque limitate: i reati fallimentari, difatti, mostrano nel loro complesso una incidenza applicativa ancora oggi in aumento, che probabilmente dissuade il legislatore dall'intervenire per una piena attuazione di detto principio.

La crisi dell'economia nazionale provoca ancora oggi la chiusura di numerose società, il più delle volte attraverso procedure concorsuali che, a loro volta, costituiscono occasione per l'accertamento delle fattispecie contenute nella legge fallimentare e,

---

<sup>145</sup> Cfr., L. GIZZI, *Il rapporto tra falso in bilancio e frode fiscale alla luce della nuova disciplina dei reati societari*, in *Cass. pen.*, 2005, 1, 177 ss.; I. CARACCIOLI, *Falso in bilancio e reati tributari dopo la riforma della "legge sul risparmio"*: (l. 28 dicembre 2005, n. 262), in *il Fisco*, 2006, 1, 886; M. GRAZIOLI-M. THIONE, *Falso in bilancio: analisi delle fattispecie penali, rapporti con i reati tributari e recenti sviluppi giurisprudenziali*, in *il Fisco*, 2010, 40, 6498 ss.

<sup>146</sup> L'art. 223 l.f., così come modificato dal d.lgs. n. 61/2002, prevede che: "Si applicano le pene stabilite nell'art. 216 agli amministratori, ai direttori generali, ai sindaci e ai liquidatori di società dichiarate fallite, i quali hanno commesso alcuno dei fatti preveduti nel suddetto articolo.

Si applica alle persone suddette la pena prevista dal primo comma dell'art. 216, se:

1) hanno cagionato, o concorso a cagionare, il dissesto della società, commettendo alcuno dei fatti previsti dagli articoli 2621, 2622, 2626, 2627, 2628, 2629, 2632, 2633 e 2634 del codice civile;

2) hanno cagionato con dolo o per effetto di operazioni dolose il fallimento della società.

Si applica altresì in ogni caso la disposizione dell'ultimo comma dell'art. 216".



come molto spesso accade, anche di reati fiscali connessi per lo più alla riscossione dei tributi: da qui emerge una funzione ancillare e ulteriormente sanzionatoria del diritto penale fallimentare rispetto agli interessi dell'erario<sup>147</sup>.

Si deve evidenziare, inoltre, come proprio la depenalizzazione dei reati societari sopra descritta abbia consentito l'utilizzo, in funzione parzialmente sostitutiva, del diritto penale fallimentare, atteso che le fattispecie di cui agli artt. 216 ss. l.f. vanno ben oltre la sfera microeconomica che oramai connota i reati di false comunicazioni sociali, in quanto tutelano gli interessi di tutti quei creditori che intervengono nel procedimento esecutivo concorsuale.

La norma penale fallimentare ha di mira non soltanto il protagonista della vicenda concorsuale, vale a dire il debitore, ma anche altri soggetti, quali i creditori, gli organi della procedura, i terzi che possano aver pregiudicato il patrimonio posto a garanzia della soddisfazione delle obbligazioni.

Proprio la possibile estensione del rischio economico all'intera compagine dei creditori sociali costituisce, tuttora, la giustificazione principale dell'impianto originario dei reati fallimentari, che motiva la repressione, in molti casi, della mera messa in pericolo del bene protetto, definito da autorevole dottrina come "diritto di garanzia"<sup>148</sup>, attraverso fattispecie qualificate da robuste cornici edittali<sup>149</sup>.

L'intera materia è retta da una serie di principi comuni, tra i quali emergono per importanza:

- a) il medesimo bene giuridico oggetto di tutela, rappresentato – oltre che dalle già menzionate istanze creditorie – anche dall'integrità del patrimonio societario posto quale primaria garanzia nel caso di crisi d'impresa;
- b) la dichiarazione giudiziale della difficoltà dell'imprenditore commerciale, la quale è presupposto della procedura concorsuale ed è elemento che caratterizza quasi tutti i reati fallimentari (ad eccezione di quelli previsti agli artt. 218 e 225 l.f.);
- c) una generale predeterminata qualifica dell'autore del fatto (sempre ad eccezione delle fattispecie di cui agli artt. 218 e 225 l. f.)<sup>150</sup>. I reati fallimentari, in massima

<sup>147</sup> Tale funzione può ravvisarsi, ad esempio, nell'ipotesi in cui il reato tributario risulti prescritto o prossimo a cadere in prescrizione; ovvero quando risulta configurabile il concorso tra il reato di bancarotta e il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

Sul concorso tra le due fattispecie, si veda Cass., sez. V, sent. 10 novembre 2011, n. 1843, in *CED Cass.*, rv. 253479, la quale considera il delitto previsto dall'art. 11 d.lgs. n. 74/2000 nella formulazione antecedente alle modifiche introdotte dalla legge n. 122 del 2010).

<sup>148</sup> Si veda, P. NUVOLONE, *Il diritto penale del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Milano, 1955, 18 ss; F. ANTONIONI, *La Bancarotta semplice*, Napoli, 1962, 11 ss.

<sup>149</sup> La bancarotta fraudolenta – reato di spicco del sistema penale fallimentare – prevede la pena della reclusione da tre a dieci anni, elevabile fino alla metà se il danno patrimoniale cagionato è di rilevante gravità e fino ad un terzo se ricorrono le altre aggravanti di cui al secondo comma dell'art. 219 l.f. La bancarotta semplice – altro reato cardine del sistema in esame – prevede, per fatti meno gravi non qualificati della frode, la pena della reclusione da sei mesi a due anni, elevabile nei casi in cui ricorrono le circostanze del citato art. 219 l.f.

<sup>150</sup> In dettaglio, nel titolo VI del r.d. n. 267 del 1942, il legislatore ha strutturato la tutela penale in caso di procedura concorsuale tenendo conto della qualifica di soggetto attivo e della relativa sfera di azione, distinguendo: a) i reati che pone in essere il fallito (reati propri); b) i reati commessi dai soggetti che rivestono la qualifica di amministratori o di componenti di altri organi di controllo secondo l'articolato sistema di *governance* previsto a seconda del tipo societario scelto dagli operatori econo-

parte, sono reati propri in quanto possono essere commessi, a titolo monosoggettivo, solo da chi riveste una determinata qualifica soggettiva prevista dalla legge fallimentare<sup>151</sup>;

d) la pronuncia di fallimento – che sottrae alla disponibilità dell'imprenditore l'intero patrimonio sino alla completa liquidazione a favore dei creditori – dal punto di vista processuale risulta una premessa per l'avvio dei processi per bancarotta (art. 238 comma 1 l.f.), salvo eccezioni espressamente tipicizzate per le quali l'inizio del procedimento è consentito anche prima della emanazione della sentenza (art. 238 comma 2 l.f.)<sup>152</sup>. Nonostante ciò, non è il fallimento in sé ad essere oggetto di repressione penale, bensì i comportamenti dedotti dalle norme incriminatrici commessi nel contesto dell'insolvenza o durante la procedura esecutiva<sup>153</sup>.

La scelta di considerare penalmente rilevanti solo fatti distrattivi successivi alla sentenza di fallimento sembra riavvicinare i reati fallimentari agli altri settori del diritto penale dell'economia, specie ai reati tributari ove non è prevista la punibilità per i fatti anteriori al momento della presentazione delle dichiarazioni fiscali<sup>154</sup>.

In generale, la dottrina economica e la prassi aziendale chiariscono, ad esempio, che durante la vita dell'azienda l'imprenditore è libero di distrarre attività aziendali anche ai fini non collegabili con le necessità dell'impresa (es. spese familiari eccessive o storno di merce per altri fini), ma questi comportamenti possono essergli addebitati, a titolo di bancarotta, solo a seguito della dichiarazione di fallimento.

Entro tale momento, che funge per alcuni come un vero e proprio *dies a quo*, se l'imprenditore riesce a non fallire, questi comportamenti non assumono alcun rilievo penale salvo l'eventuale sussistenza di reati societari di cui agli artt. 2621 e ss. c.c.<sup>155</sup>.

---

mici (reati impropri); c) i reati che possono essere compiuti dal curatore o delle persone che con lo stesso collaborano; d) i reati i cui soggetti attivi coincidono con i creditori o i terzi.

<sup>151</sup> Senza quella qualifica fissata dal legislatore non si ha un reato fallimentare ma, eventualmente, un altro reato o un altro illecito. Inoltre, poiché la legge fallimentare crea uno specifico affidamento degli interessi protetti in capo all'imprenditore, in una già tipizzata tutela dei beni giuridici, si può affermare che può sussistere la penale responsabilità dell'imprenditore anche quando egli non abbia impedito un evento pregiudizievole per i creditori, ai sensi dell'art. 40 cpv c.p.

<sup>152</sup> Sebbene la giurisprudenza sia oramai orientata a ritenere che la sentenza di fallimento integri un elemento costitutivo del reato, ritiene altresì che la dichiarazione non sia equiparabile agli altri elementi costitutivi non essendo necessari quei collegamenti eziologici e psicologici tra i fatti di bancarotta e il fallimento, indispensabili invece tra condotta ed evento. La conseguenza è che tale sentenza non dovrebbe essere necessariamente collegata all'elemento psicologico dell'agente. Cfr., Cass., Sez. Un., sent. 25 gennaio 1958, in *Giust. pen.*, 1958, II, 513; nonché Corte cost., sent. 27 luglio, 1982, n. 146, in *Cass. pen.*, 1982, 1924.

<sup>153</sup> C. PEDRAZZI – F. SGUBBI, *Reati commessi dal fallito. Reati commessi da persone diverse dal fallito. Artt. 216-227*, in Commentario Scialoja Branca, *Legge fallimentare*, Bologna-Roma, 1995, 106.

<sup>154</sup> In dottrina si veda G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, Milano, 2011, 13. Per gli autori, la tecnica legislativa (propria del d.lgs. n. 74 del 2000) di non ritenere meritevoli di tutela penale i fatti prodromici ad un dato momento individuato dalla fattispecie di riferimento – e di cui si darà conto in prosieguo – appare individuabile anche nel sistema dei reati fallimentari.

<sup>155</sup> A parere di chi scrive, non considerare penalmente rilevanti gli impoverimenti del patrimonio aziendale anteriori alla sentenza di fallimento costituisce, più che un'attuazione del principio di offensività, una conseguenza del particolare regime che regola la maggior parte delle imprese commerciali. E ciò corrisponde al vero soprattutto per gli imprenditori individuali o per le società personali in cui il

Ciò posto, non si può non ricordare come proprio le esigenze di tutela dei beni giuridici, di natura prettamente economica, giustifichino, per il legislatore, i numerosi caratteri di specialità del diritto penale fallimentare<sup>156</sup>.

Questo settore di punta del diritto penale economico diverge infatti dai principi generali dettati dal codice penale e presenta, di conseguenza, alcune problematiche ancora non risolte. I profili distintivi rispetto alle regole ordinarie, in analogia a quanto avviene in parte per i reati tributari, sembrano poi accentuati per via di interpretazioni particolarmente rigorose delle fattispecie penali fallimentari che la giurisprudenza ha di recente fatto proprie.

E' d'uopo ricordare, tra tutte, la questione dei requisiti di fallibilità (art. 1 l.f.), previsti nella forma di veri e propri indici modificabili con decreto ministeriale, il cui adeguamento, secondo i criteri Istat, può integrare il precetto in modo da porsi in contrasto con il principio di riserva di legge. Vi sarebbe, difatti, un elemento essenziale del fatto tipico di reato che può subire variazioni in virtù di una fonte subordinata alla legge.

Altra sensibile tematica ruota attorno alle ripercussioni penali della sentenza di fallimento. La Corte di cassazione aveva affermato, in un primo tempo, che tale sentenza non facesse stato nel procedimento per bancarotta, essendo preciso compito del giudice penale accertare la sussistenza dei requisiti soggettivi di fallibilità; inoltre, la giurisprudenza riteneva che in caso di mutamento di tali requisiti, l'accertamento degli elementi costitutivi del fatto andasse parametrato sulla base della nuova disciplina<sup>157</sup>.

Sul punto è in seguito intervenuta l'importante sentenza a Sezioni Unite della Suprema Corte (sentenza Niccoli), la quale, come è noto, ha aderito all'orientamento per il quale la sentenza dichiarativa di fallimento, se passata in giudicato, non è suscettibile di sindacato del giudice penale<sup>158</sup>. Ne deriva che tale sentenza diviene un fatto storico immutabile e, soprattutto, insensibile alle variazioni legislative dei parametri: il giudice penale, pertanto, non può sindacare la conformità alla normativa

---

collegamento tra i beni aziendali e i bisogni individuali dei soggetti titolari dell'impresa sono ancora molto forti.

<sup>156</sup> Così, M. DONINI, *Per uno statuto costituzionale dei reati fallimentari. Le vie d'uscita da una condizione di perenne "specialità"*, in *Jus*, 2011, 1-2, 35 ss.

<sup>157</sup> Così. Cass., sent. 21 novembre, 2007, n. 43076, Rizzo. La questione era sorta in relazione ai fatti di bancarotta fraudolenta commessi dal "piccolo imprenditore" prima della entrata in vigore del d.lgs. n. 5 del 2006, che ha modificato la nozione di imprenditore assoggettabile a fallimento, per i quali vi era il dubbio che potessero integrare o meno la relativa fattispecie di reato, alla luce della disciplina transitoria dettata dall'art. 150 del medesimo decreto legislativo.

Dalla sentenza si evince che non sarebbe corretto desumere la perdurante applicabilità della precedente disciplina sui requisiti di fallibilità dell'imprenditore, da una normativa che avrebbe esclusa applicazione con riguardo alla procedura fallimentare. In caso contrario si avrebbe la violazione del fondamentale canone della retroattività delle leggi più favorevoli di cui all'art. 2 c.p. che, pur non essendo costituzionalizzato, in sede penale trova comunque applicazione in mancanza di una esplicita volontà in senso contrario del legislatore

<sup>158</sup> Cfr., Cass., Sez. Un., 28 febbraio 2008, n. 19601, in *CED Cass.*, Rv. 239398.

all'epoca vigente e, allo stesso tempo, non può escluderne gli effetti sulla base di una normativa sopravvenuta<sup>159</sup>.

Di conseguenza, la sentenza di fallimento – tanto per il presupposto oggettivo dello stato di insolvenza, quanto per i presupposti soggettivi dell'art. 1 l.f. – non esercita una influenza ai sensi dell'art. 2 c.p., poiché assimilabile ad immodificabili presupposti normativi, i quali, per la Corte, possono essere solamente acquisiti e impiegati, dal giudice penale, come elementi sui quali statuire la propria pronunzia.

La critica mossa all'orientamento fatto proprio dalle Sezioni Unite è di non considerare l'autonomia della normativa penale. Ad avviso della dottrina, la Cassazione non valuta il requisito della declaratoria di fallimento come un elemento costitutivo del fatto, afferente ad un reato proprio, secondo il quale un soggetto non dovrebbe rispondere penalmente se non è in grado di conoscere, preventivamente, la propria qualifica soggettiva. Da ciò segue il primo evidente contrasto tra i principi applicati nel diritto penale-fallimentare e quelli generali.

Il carattere di specialità dei reati fallimentari è forse ancor più chiaro se si osserva l'incompleta applicazione, da parte del Giudice di legittimità, del principio del *nul-lum crimen sine culpa*.

Mentre per i reati del codice penale vi è la generale riscoperta del principio di colpevolezza (ad esempio nella nota questione della colpa in concreto ex art. 586 c.p.), niente di tutto ciò sembra accadere per i reati fallimentari, i quali dovrebbero essere reinterpretati in modo conforme a detto principio.

Uno dei più chiari esempi è rinvenibile nella sentenza n. 13110 del 2008 relativa alle operazioni infragruppo, disciplinate dall'art. 2634 c.c., dalle quali può derivare una infedeltà di carattere patrimoniale<sup>160</sup>. Secondo i giudici di legittimità, una volta intervenuta la sentenza di fallimento, assumono rilevanza penale tutti i fatti di distrazione in qualunque tempo essi siano stati commessi, anche quando la condotta si è magari realizzata quando l'impresa non versava in stato di insolvenza.

La dottrina, come è facile intuire, ha buon gioco a non ritenere corretta siffatta interpretazione e a richiedere, necessariamente, l'esistenza di un collegamento tra la condotta penalmente rilevante e la situazione fallimentare. La bancarotta presuppone un nesso tra l'inosservanza *ex ante* e quello che accade in seguito: vi deve essere una alterazione della condizione patrimoniale che però sia imputabile in quanto il soggetto attivo abbia previsto il rischio a cui esponeva l'impresa. Diversamente si profila una forma di responsabilità oggettiva, in cui il soggetto risponde "dell'offesa fallimentare" a prescindere da un profilo di colpevolezza.

---

<sup>159</sup> La Cassazione, nell'affermare i principi sopra riportati, si è posta il seguente interrogativo: se la norma extrapenale, richiamata da quella penale, incida o meno su un elemento della fattispecie astratta. La Suprema Corte ha chiarito che i contenuti dell'art. 1 della l. f. non incidono su un dato strutturale del paradigma della bancarotta (sia essa semplice o fraudolenta) ma sulle condizioni di fatto per la dichiarazione di fallimento, sicché non possono qualificarsi alla stregua di norme extrapenali che interferiscono sulla fattispecie penale.

<sup>160</sup> Cass., sent. 5 marzo 2008, n. 13110, in [www.dejure.giuffre.it](http://www.dejure.giuffre.it).

Analogo problema si è presentato all'indomani della menzionata riforma del 2002, che ha innovato il citato art. 223 l.f. richiedendo l'elemento della causazione del dissesto. In poco tempo si sono avute interpretazioni espresse in alcune sentenze di Cassazione che – forse a causa della difficoltà di contestare il reato di cui all'art. 223 l.f. dopo la riforma del falso in bilancio – hanno introdotto una forma di responsabilità oggettiva pura.

La dottrina si è interrogata, da subito, sul significato della norma penale, nella parte in cui richiede la “causazione del dissesto”, dato che, come è agevole intuire, tra dissesto e fallimento non sempre vi è perfetta coincidenza. Vi può essere, ad esempio, un fallimento senza un dissesto se l'imprenditore non riesce a vendere determinati beni di valore e, in tal modo, a recuperare risorse per adempiere alle obbligazioni.

In seguito all'introduzione della nuova norma, la giurisprudenza ha iniziato a sostenere, invece, che il dissesto, ai sensi del 223 comma 1 l.f., sussiste anche in virtù di semplici aumenti del passivo dello stato patrimoniale, conseguenti ad una determinata operazione societaria. Ma in tal modo rientrerebbero nella casistica di causazione del dissesto sia operazioni che di esso sono il vero presupposto<sup>161</sup>, sia quelle operazioni, a volte anche illecite, poste in essere in tempi non sospetti (come un reato tributario o un comune reato contro il patrimonio realizzati tempo prima rispetto alla situazione in cui il dissesto viene alla luce).

Ma tutte queste operazioni che dal punto di vista numerico vanno ad incidere sull'insieme dei debiti e che, successivamente, possono essere riconosciute come aggravanti la situazione patrimoniale della società, pur essendo illecite non avrebbero finalità fallimentari; si profila, quindi, un ulteriore esempio di responsabilità di carattere oggettivo.

Anche questo indirizzo concretizza una deviazione rispetto ai principi generali del diritto penale, che probabilmente la giurisprudenza non considera, a parere di chi scrive, in quanto le esigenze di protezione dei beni giuridici di settore si avvertono con maggior vigore nella fase ultima della vita dell'impresa, ove si fa più forte la necessità di salvaguardare i creditori del fallito.

In relazione a queste tematiche, una recente sentenza della Cassazione ha posto nuovamente in discussione gli orientamenti sopra descritti: oltre ad affermare che la dichiarazione di fallimento non costituisce una condizione obiettiva di punibilità, ha introdotto l'innovativo indirizzo – sicuramente conforme ai principi di materialità e di colpevolezza – secondo cui, ai fini di una condanna per il delitto di bancarotta fraudolenta per distrazione, è necessario raggiungere la prova del nesso causale tra la

---

<sup>161</sup> Ad esempio: un fallimento cagionato con dolo attraverso la società cartiera; oppure operazioni volte allo svuotamento della società al fine di cagionarne il fallimento; oppure false comunicazioni sociali o false fatturazioni per ottenere finanziamenti; così come in caso di operazioni infragruppo con emissione di cambiali in garanzia della controllante.

condotta e la dichiarazione di fallimento, oltre alla verifica della previsione dello stato di insolvenza, da parte dell'agente, quanto meno a titolo di dolo eventuale<sup>162</sup>.

Tale ultimo orientamento trova, tuttavia, una curiosa smentita ad opera di altra sentenza pronunciata dalla stessa sezione della Suprema Corte, nella medesima udienza. Si ribadisce, quindi, che «una volta intervenuta la dichiarazione di fallimento i fatti di distrazione assumono rilevanza penale in qualsiasi tempo siano stati commessi e, quindi, anche quando l'impresa non versava ancora in condizioni di insolvenza, né è rilevante, trattandosi di reato di pericolo, che al momento della consumazione l'agente non avesse consapevolezza dello stato di insolvenza dell'impresa per non essersi lo stesso ancora manifestato»<sup>163</sup>.

Sul punto, occorre quindi un chiarimento ad opera delle Sezioni Unite.

Si deve in ultimo accennare alle recenti innovazioni apportate alla legge fallimentare in relazione alle procedure alternative al fallimento (concordato preventivo e accordi di ristrutturazione del debito<sup>164</sup>), a riprova che l'esigenza di assicurare ampia tutela agli interessi economici è ancora oggi molto avvertita.

In un primo momento, il legislatore aveva inteso dare una risposta a quanti invocavano l'esclusione della rilevanza penale delle operazioni poste in essere per risolvere le crisi aziendali. L'art. 217-bis l.f. – introdotto dal d.l. n. 78/2010<sup>165</sup> – esclude, infatti, la stessa tipicità dei comportamenti considerati, *ex lege*, inidonei ad offendere la *par condicio creditorum*, in quanto esecutivi di un piano omologato dal giudice o di un accordo approvato dai creditori stessi.

Il sempre maggiore ricorso a procedure concorsuali alternative al fallimento, tuttavia, ha riportato all'attenzione degli interpreti la necessità di articolare la risposta punitiva, prevedendo adeguate sanzioni anche per i casi di false attestazioni di piani, per far fronte agli abusi conseguenti alla nuova logica di “contrattazione aziendale” e di degiurisdizionalizzazione delle procedure concorsuali.

I soli reati di bancarotta preferenziale e di bancarotta semplice, non apparivano in grado di garantire una efficace tutela degli interessi pubblicistici nelle operazioni di salvaguardia dalla crisi d'impresa, oramai fondate sulle attestazioni di esperti conta-

---

<sup>162</sup> Cass., sez. V, sent. 24 settembre 2012, n. 4502, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), con nota di F. VIGANÒ, *Una sentenza controcorrente della Cassazione in materia di bancarotta fraudolenta: necessaria la prova del nesso causale e del dolo tra condotta e dichiarazione di fallimento*.

<sup>163</sup> Cass., sez. V, sent. 24 settembre 2012, n. 733, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), con nota di F. VIGANÒ, *Bancarotta fraudolenta: confermato l'insegnamento tradizionale sull'irrilevanza del nesso causale*.

<sup>164</sup> Le procedure alternative al fallimento intendono salvaguardare il tessuto produttivo nazionale e il livello occupazione, nonché evitare all'imprenditore in crisi gli effetti negativi, anche sociali, che pur sempre subisce in ragione della dichiarazione di fallimento.

<sup>165</sup> Il testo dell'art. 217-bis è il seguente: “le disposizioni di cui all'art. 216, terzo comma, e 217 non si applicano ai pagamenti e alle operazioni compiuti in esecuzione di un concordato preventivo di cui all'art. 160 o di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'art. 182-bis o del piano di cui all'art. 67, terzo comma, lett. d), ovvero di un accordo di composizione della crisi omologato ai sensi dell'art. 12 della l. 27 gennaio 2012, n. 3, nonché ai pagamenti e alle operazioni di finanziamento autorizzati dal giudice a norma dell'art. 182-quinquies”.

bili che affiancano il giudice<sup>166</sup>. I professionisti rispondevano, naturalmente, secondo lo schema del concorso dell'*extraneus* nel reato proprio dell'imprenditore (reati di bancarotta fraudolenta e documentale)<sup>167</sup>: mancava, invece, una responsabilità penale autonoma dell'attestatore, a prescindere dal verificarsi dello stato di insolvenza e dal concorso con il debitore.

Il legislatore, a seguito della creazione di nuovi strumenti di definizione delle imprese in *deficit* di liquidità, utilizzabili dagli imprenditori non assoggettabili alle procedure concorsuali ed ai "debitori civili" (l. n. 3 del 2012)<sup>168</sup>, è quindi intervenuto per responsabilizzare ulteriormente l'operato dei periti attestatori che operano nelle procedure concorsuali diverse dal fallimento.

Una indubbia novità rispetto alle forme di composizione concordata delle situazioni debitorie previste dalla legge fallimentare è costituita, ad esempio, dalla configurazione della fattispecie, all'art. 19 della citata legge, della correttezza dei comportamenti del debitore e della veridicità delle informazioni che egli è tenuto a fornire per accedere alla speciale procedura di esdebitamento<sup>169</sup>.

Alla luce delle modifiche apportate all'art. 67, lett. d), estensive del regime delle incompatibilità del professionista attestatore, sembra che in ultimo il legislatore abbia compreso i rischi conseguenti all'ampio utilizzo dei concordati preventivi e degli accordi di ristrutturazione. Di conseguenza, ha predisposto una nuova fattispecie, disciplinata all'art. 236-bis l.f., per sanzionare, con la reclusione da due a cinque anni e con la multa da 50.000 a 100.000 euro, il professionista che nelle relazioni o attestazioni da lui redatte (artt. 67, terzo comma, lett. d), 161, terzo comma, 182-bis, 182-quinquies e 186-bis, l.f.) espone informazioni false ovvero omette di riferire informazioni rilevanti.

---

<sup>166</sup> G. M. FLICK, *op. cit.*, in *Riv. soc.*, 2011, 01.42, per il quale la regolarità e la correttezza di tali attestazioni – che dovrebbero assicurare agli occhi del magistrato fallimentare la serietà delle iniziative di composizione negoziale – erano sformite di «un adeguato presidio sanzionatorio». In senso analogo M. ZINCANI, *Il nuovo art. 217 bis l. fall.: la ridefinizione dei reati di bancarotta*, in *Fallimento*, 2011, 5, 516, quando evidenzia che «la riforma della legge fallimentare realizzata nell'ultimo quinquennio [...] non è stata sostenuta, sul versante penale, da un adeguato ripensamento delle fattispecie incriminatrici, così determinando palesi vuoti di tutela, in relazione a fatti potenzialmente meritevoli di adeguato presidio sanzionatorio».

<sup>167</sup> Cass., sez. V, sent. 29 aprile 2010, n. 16579, in *Fall.*, 2011, 118.

<sup>168</sup> Si tratta di un istituto del tutto nuovo che tuttavia ricorda, nel suo impianto generale, gli accordi di ristrutturazione dei debiti previsti dall'art. 182-bis l.f. e i piani di risanamento della esposizione debitoria dell'impresa ex art. 67, terzo comma, lett. d) della stessa legge.

<sup>169</sup> L'art. 19 l. n. 3 del 2012 stabilisce: «Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a due anni e con la multa da 1.000 a 50.000 euro il debitore che: a) al fine di ottenere l'accesso alla procedura di composizione della crisi di cui al presente capo, aumenta o diminuisce il passivo ovvero sottrae o dissimula una parte rilevante dell'attivo ovvero dolosamente simula attività inesistenti; b) al fine di ottenere l'accesso alla procedura di composizione della crisi di cui al presente capo, produce documentazione contraffatta o alterata, ovvero sottrae, occulta o distrugge, in tutto o in parte, la documentazione relativa alla propria situazione debitoria ovvero la propria documentazione contabile; c) nel corso della procedura, effettua pagamenti non previsti nel piano oggetto dell'accordo, fatto salvo il regolare pagamento dei creditori estranei; d) dopo il deposito della proposta di accordo di ristrutturazione dei debiti, e per tutta la durata della procedura, aggrava la sua posizione debitoria; e) intenzionalmente non rispetta i contenuti dell'accordo».

Particolare rigore contraddistingue la previsione di due circostanze aggravanti speciali del conseguimento di un profitto ingiusto per sé o per altri (pena aumentata fino ad un terzo) e della causazione del danno per i creditori (pena aumentata fino alla metà).

In questo caso, a parere di chi scrive, pur consapevoli dei rischi evidenziati da attenta dottrina<sup>170</sup>, la creazione di queste nuove disposizioni incriminatrici non sembra frutto di scelte immotivate o estranee alle finalità proprie del diritto penale, collocandosi nel filone di fisiologica produzione di nuove fattispecie, utili per presidiare i settori oggetto di nuova regolamentazione. La prassi troppo spesso mostra l'utilizzo strumentale delle procedure concorsuali impiegate a danno dei creditori o per riciclare enormi capitali di provenienza illecita.

La fase liquidatoria delle società, come si avrà modo di ricordare nel prosieguo, diviene spesso il momento in cui si appalesa l'ultimo assalto alle pretese dell'erario, il quale, nel confronto con gli altri creditori all'interno delle procedure negoziate, vede in molti casi pregiudicate le proprie ragioni da attestazioni di esperti che, ad essere generosi, appaiono fin troppo ottimistiche, ma che in realtà nascondono conflitti di interesse con il debitore stesso, o, nei casi più gravi, vere e proprie collusioni con la criminalità organizzata.

---

<sup>170</sup> Recente dottrina, pur accogliendo con favore l'introduzione nella disciplina della crisi debitoria dell'art. 236-bis e dell'art. 19 co. 2 l. 3/2012, evidenzia come la prima fattispecie presenti un *deficit* di determinatezza nella parte in cui attribuisce rilievo penale alla condotta del professionista che "omette di riferire informazioni rilevanti". Così, V. SPINOSA, *Il c.d. decreto sviluppo nel sistema della legge fallimentare: i rapporti tra nuove procedure concorsuali e profili di responsabilità penale*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 25.

A tal proposito, l'autrice propone, quale rimedio utile sul piano esegetico, «quello di riferire la stima di fattibilità del piano alle informazioni conosciute e conoscibili dall'attestatore al momento dell'incarico e di controllare se, al progressivo peggiorare delle condizioni dell'impresa, il professionista avesse rivisto la propria previsione oppure avesse continuato a sostenerla, in modo da distinguere sul piano della colpevolezza tra assenza di errore, errore colposo ed errore doloso di valutazione».



## Capitolo II

### Il sistema dei reati tributari: il soggetto attivo e gli istituti di “parte generale”

SOMMARIO: **Sezione I - Il soggetto attivo:** 1) Il soggetto attivo in generale; - 2) La responsabilità penale degli imprenditori commerciali e nelle società di persone , - 3) La responsabilità penale nelle società di capitali: gli amministratori , - 4) Segue: l'organo di controllo; - 5) L'amministratore di fatto , - 6) La responsabilità conseguente alla delega di funzioni; - 7) Segue: l'affidamento ad un professionista; - 8) La stabile organizzazione in Italia di società estere: profili di responsabilità penale. **Sezione II - Le previsioni di “parte generale”:** 1) La condotta (cenni) e il concetto di imposta evasa; - 2) Le soglie di punibilità; - 3) L'elemento soggettivo; - 4) Le cause di non punibilità del d.lgs. n. 74 del 2000: le violazioni dipendenti da interpretazione e l'adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme tributarie; - 5) Il tentativo e il concorso di persone; - 6) Il principio di specialità; - 7) Il trattamento sanzionatorio; - 8) La prescrizione.

#### Sezione I

##### Il soggetto attivo

###### 1) Il soggetto attivo in generale

I destinatari degli obblighi fiscali (c.d. contribuenti) sono tutti i soggetti chiamati a concorrere al fabbisogno dello Stato e a tenere una serie di comportamenti richiesti dalla legge. Stante l'assenza di una espressa definizione nell'ordinamento tributario, la qualifica di “contribuente” viene fatta coincidere con quella di “soggetto passivo d'imposta”, vale a dire la persona fisica o, in generale, l'ente destinatari dell'obbligo di pagamento del tributo.

La figura del soggetto attivo delle fattispecie contenute nel d.lgs. n. 74/2000, tuttavia, non corrisponde interamente a quella di “soggetto passivo d'imposta”.

In primo luogo, la norma penale, in maniera restrittiva, identifica l'autore della maggior parte dei reati tributari nel contribuente obbligato alla presentazione delle sole dichiarazioni annuali ai fini delle imposte sui redditi (Irpef, Ires) ed IVA. Per questo motivo, nonostante il soggetto attivo venga sempre designato con il pronome “chiunque”, il legislatore ha configurato talune fattispecie come reati propri.

In secondo luogo, mentre il soggetto passivo d'imposta può essere anche una società, un'associazione o anche un ente di fatto, il soggetto attivo dei reati in esame è soltanto la persona fisica che ne ha l'amministrazione o la rappresentanza<sup>171</sup>. Ai fini penali – in virtù del principio di personalità della responsabilità penale (art. 27 Cost.) – risponderà anche colui il quale ha realmente agito in violazione di legge a prescindere dalle qualifiche formalmente ricoperte, specie nelle organizzazioni complesse.

In linea di massima, in riferimento alle persone fisiche non si manifestano particolari dubbi: il soggetto passivo del reato è, difatti, sia il destinatario dell'obbligo giuridico fissato dalla norma tributaria, sia l'eventuale rappresentante legale della persona fisica<sup>172</sup>.

Di maggiore complessità risulta, invece, l'identificazione del soggetto responsabile nel caso di obblighi fiscali posti a carico degli enti. L'art. 1, comma 4 del d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322 dispone, infatti, che la dichiarazione dei soggetti diversi dalle persone fisiche venga sottoscritta, a pena di nullità, dal rappresentante legale, o, in mancanza, da chi ne abbia l'amministrazione anche di fatto, ovvero da un rappresentante negoziale.

Per i soggetti dotati di personalità giuridica, nello specifico, si tratta dei titolari dei rispettivi poteri di amministrazione e di rappresentanza che agiscono in nome e per conto della società. L'interprete, di conseguenza, deve esaminare gli atti che regolano l'organizzazione interna dell'ente, al fine di individuare le persone fisiche che hanno il potere-dovere di adempiere agli obblighi imposti dalla legge extrapenale.

Spostando l'attenzione sul versante amministrativo, si deve accennare che il d.lgs. n. 472/1997 prevedeva, accanto all'applicazione di specifiche sanzioni amministrative a carico degli enti, l'importante regola fissata dall'art. 11, per il quale era prevista una estensione della responsabilità a carico della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente "nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione" [...] "salvo in ogni caso il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti". Una soluzione ibrida che rispondeva all'esigenza di evitare che l'ente potesse avvantaggiarsi di condotte illecite realizzate da soggetti ad esso collegati da rapporti funzionali.

---

<sup>171</sup> Tale affermazione non trova oggi pieno riscontro poiché, attraverso una estensione analogica *in malam partem*, parte della giurisprudenza tende ad applicare al settore penale-tributario l'istituto della confisca per equivalente per i reati commessi dagli enti (d.lgs. n. 231 del 2001), nonostante la mancata inclusione dei reati tributari nell'elenco degli illeciti che danno luogo all'applicazione della misura ablatoria. Data l'importanza dell'argomento, questa problematica verrà trattata nell'ultimo capitolo di questo lavoro.

<sup>172</sup> Ai sensi dell'art. 1, comma 7, del d.p.r. n. 600/1973 è previsto che nell'ipotesi in cui il soggetto gravato in proprio dall'obbligazione tributaria sia privo della capacità di agire "l'obbligo della dichiarazione spetta al legale rappresentante".

Qualche problema sorge qualora il soggetto passivo d'imposta conferisca ad altri mandato di rappresentarlo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria e degli obblighi collegati. In tal caso, se la legge impone o acconsente la delega della sottoscrizione e della presentazione delle dichiarazioni a soggetti che, in ottemperanza al mandato ricevuto, si rendono garanti del contenuto del documento presentato agli Uffici finanziari, allora ne consegue una responsabilità penale anche in capo a tali soggetti, oltre a quella che permane in capo al soggetto passivo d'imposta.

A seguito della novella della d.l. n. 269/2003, (art. 7) questa disciplina è stata modificata di modo che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio delle società o enti con personalità giuridica sono oggi esclusivamente a carico della persona giuridica. Il medesimo principio è stato confermato dall'art. 2, lett. 1) l. 7.4.2003, n. 80 in cui è stabilito che il soggetto beneficiario della violazione deve sopportare la sanzione fiscale.

A parere di chi scrive, il legislatore del 2003 ha in parte destabilizzato il sistema punitivo considerato nel suo complesso, consentendo, di fatto, a tanti amministratori di celarsi dietro lo schermo del proprio ente di riferimento, rendendo in tal modo inefficace la capacità deterrente della sanzione amministrativa.

La reazione dell'ordinamento non si è fatta attendere, e si è palesata attraverso l'utilizzo ancor maggiore dello strumento penale per cercare di recuperare il più possibile i tributi non versati.

La riviviscenza del diritto penale tributario è la conferma che il sistema amministrativo, nel caso di specie a causa di un legislatore poco accorto, non è oggi in grado di fornire un adeguato appoggio a quello penale.

## **2) La responsabilità penale tributaria degli imprenditori commerciali e nelle società di persone**

Si è detto che il diritto tributario traduce in norma la minor capacità produttiva delle imprese individuali e, di conseguenza, consente di determinare senza incertezze il soggetto passivo d'imposta. Allo stesso modo, nel diritto penale, le dimensioni ridotte della struttura produttiva permettono di identificare, in maniera agevole, il soggetto attivo del reato tributario<sup>173</sup>.

La norma civile che regola la rappresentanza trova conferma anche nel diritto penale: colui il quale ha poteri di concreta gestione è imprenditore e risponde dei reati eventualmente commessi nell'esercizio dell'impresa; ugualmente, l'istitutore (*alter ego* dell'imprenditore) può considerarsi responsabile se il reato è conseguenza del proprio operato.

Il principio di effettività del diritto penale consente, poi, di superare gli ostacoli, tutt'altro che infrequenti nella prassi, posti dagli imprenditori che si avvalgono di "prestanome" al fine di schermare il proprio patrimonio rispetto alle eventuali azioni dei creditori: l'imprenditore c.d. occulto – oltre a subire l'eventuale fallimento – può essere considerato a pieno titolo quale soggetto attivo degli illeciti penali commessi nell'esercizio dell'impresa e, quindi, anche di eventuali reati tributari.

Più complesso appare l'accertamento del responsabile di un illecito, specie tributario, commesso nell'esercizio di un'attività d'impresa avente la forma giuridica delle società di persone.

---

<sup>173</sup> Le utilità percepite da un imprenditore commerciale, nell'esercizio della propria attività, ricadono sotto la tipologia del reddito d'impresa, determinato in base al combinato disposto delle regole dettate in ambito Ires (per le società e gli altri enti assoggettati a tale imposta) e delle specifiche regole di cui agli artt. 56 e ss. del T.U.I.R.

Come si sa, il codice civile regola il regime di responsabilità per le obbligazioni sociali e detta una serie di regole in tema di amministrazione e rappresentanza. Le più importanti sono le seguenti:

- a) le società di persone (società semplice, società in nome collettivo e società in accomandita semplice) sono dotate di una forma attenuata di autonomia patrimoniale in quanto prive di personalità giuridica;
- b) i soci, in linea generale, sono titolari del potere di amministrare la società, a causa dello stretto rapporto che lega ciascuno di essi all'ente di appartenenza (c.d. amministrazione disgiuntiva). Eccezione alla regola generale, dettata dall'art. 2315 c.c., si ha ove i soci, convenzionalmente, pattuiscano che il potere di amministrazione spetti all'insieme dei soci indicati come amministratori nell'atto costitutivo ai sensi dell'art. 2258 c.c. (c.d. amministrazione congiuntiva);
- c) i soci, come conseguenza degli ampi poteri di gestione ad essi riconosciuti, rispondono solidalmente ed illimitatamente con i propri beni, previa escussione del patrimonio della società. I soci accomandanti delle società in accomandita e i soci che usufruiscono del patto di limitazione della responsabilità ex art. 2267 c.c., tuttavia, rispondono nei limiti del patrimonio da loro conferito.

Il diritto civile, si è visto, pur considerando la necessità di tutelare i creditori sociali attraverso una garanzia patrimoniale personale nei termini sopra espressi non esclude di temperare la regola con eccezioni che tengono conto di una maggiore responsabilità a causa di dirette scelte di amministrazione compiute da un socio in particolare. A maggior ragione, dato che il diritto penale è improntato al principio di responsabilità personale, a parte ipotesi di concorso materiale o morale tra il socio che materialmente ha commesso il reato ed altri soggetti, sembra corretto escludere la responsabilità del socio, anche se illimitatamente responsabile per la norma civilistica, il quale risulti «non aver partecipato all'atto integrante l'eventuale fattispecie di reato»<sup>174</sup>.

### **3) La responsabilità nelle società di capitali: gli amministratori**

L'esame della responsabilità penale per illeciti commessi all'interno di società di capitali (società per azioni, società in accomandita per azioni e società a responsabilità limitata), deve considerare come in esse vi sia una totale distinzione tra soci – titolari di una parte del capitale sociale rappresentata da azioni o da quote – e i detentori del potere di amministrazione.

I soci, pur trovando espressione nell'organo assembleare deputato ad adottare le decisioni funzionali alla vita dell'ente, non godono di poteri di gestione attiva. L'amministrazione spetta solitamente a soggetti, a volte estranei alla società, in pos-

---

<sup>174</sup> Così, S. GENNAI-A. TRAVERSI, *I delitti tributari, profili sostanziali e processuali*, op. cit., 17. Gli autori ricordano come non si possa prescindere dall'accertamento delle singole responsabilità individuali anche nelle “società di fatto”, ove più soggetti esercitano in comune un'attività commerciale senza che sia intervenuto alcun atto costitutivo formale.

nesso di qualifiche tecnico-professionali, i quali sono investiti anche dei poteri rappresentativi<sup>175</sup>.

Tra i principali obblighi degli amministratori è opportuno ricordare:

- l'adempimento delle funzioni nel rispetto della legge e dello statuto, con la diligenza richiesta dalla natura del loro incarico e dalle loro specifiche competenze (art. 2392, co. 1 c.c.);
- la verifica che non vengano compiuti fatti pregiudizievoli per la società o, se già realizzati, l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze dannose (art. 2392, co. 2 c.c.);
- la tenuta delle scritture contabili e delle altre scritture richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa, nonché dei libri sociali indicati dall'art. 2421 c.c.;
- la redazione del bilancio d'esercizio e della relazione sulla situazione della società e sull'andamento della gestione (artt. 2423 e 2428 c.c.).

Quanto agli obblighi di diritto tributario gravanti sugli amministratori – titolari del potere di rappresentanza della società – il principale è dato dalla presentazione delle dichiarazioni annuali dei redditi, dell'IVA e quelle relative alle funzioni di sostituto d'imposta.

Come correttamente evidenziato in dottrina<sup>176</sup>, l'operato degli amministratori può assumere rilievo penale in due casi:

- a) il primo concerne la diretta violazione di specifici obblighi connessi alla carica ricoperta (ad esempio la mancata presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, che dà luogo al reato di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74/2000), ovvero la commissione di reati tributari conseguenti a specifiche scelte di gestione volte a realizzare una evasione fiscale (si pensi all'amministratore che, autonomamente, decida di porre in essere una condotta evasiva per trarre diretto vantaggio dal reato commesso, magari appropriandosi del risparmio d'imposta illecitamente ottenuto);
- b) il secondo caso, più frequente nella prassi, è riscontrabile qualora l'amministratore esegua quanto deliberato dall'assemblea (ad esempio operazioni societarie rivolte ad agevolare una condotta evasiva o, come più spesso accade, operazioni straordinarie in grado di sottrarre beni al pagamento delle imposte).

Nelle società di capitali di piccole dimensioni, l'amministratore, difatti, può essere legato al gruppo di maggioranza o, magari, ricoprire anche la qualifica di socio. Nelle società di grandi dimensioni, le delibere assembleari vengono sovente influenzate dalle scelte di un ristretto gruppo di azionisti che, di fatto, controllano la società. Anche in quest'ultima ipotesi l'amministratore, per evitare scontri con il gruppo dirigente, potrebbe accettare di attuare il contenuto illecito di un atto votato

---

<sup>175</sup> Si deve ricordare, per completezza, che a seguito della riforma del diritto societario del 2005, alla figura classica di amministrazione si è accostato un nuovo modello di *governance*. In sintesi, i sistemi adottabili sono i seguenti:

- a) nel sistema monistico la funzione di amministratore è ricoperta o da un unico soggetto (c.d. amministratore unico) o da un organo collegiale (c.d. consiglio di amministrazione);
- b) nel sistema dualistico l'amministrazione effettiva è attribuita al "consiglio di gestione".

<sup>176</sup> Cfr., S. GENNAI- A.TRAVERSI, *ult. cit.*, 20

dall'assemblea: nonostante la scelta di porre in essere un reato sia imputabile ad altri, proprio l'obbligo di impedire il compimento di fatti pregiudizievoli (art. 2392, co. 2 c.c.) induce a ritenere che sussista una responsabilità anche in capo all'amministratore.

Seppure distinto dal titolare del potere di amministrazione, anche il direttore generale (dotato di poteri di direzione e di rappresentanza) può incorrere nella responsabilità penale per fattispecie in materia societaria e fallimentare. In ambito tributario, a parere di chi scrive, sembra possibile che i soggetti dotati di tale qualifica possano rispondere ai sensi dell'art. 110 c.p. qualora abbiano agevolato la commissione di reati da parte degli amministratori. Non è da escludere, tuttavia, la responsabilità diretta per i reati tributari qualora le qualifiche di amministratore e di direttore generale si cumulino (ad esempio per il direttore generale amministrativo di una società).

Quanto sopra detto riguarda anche la figura dei liquidatori, nominati nell'ipotesi in cui la società si avvia a concludere la propria attività per scioglimento o per l'avvio di una procedura concorsuale: in entrambi i casi, difatti, la società deve provvedere a pagare, in tutto o in parte, i propri debiti sociali.

I liquidatori hanno il compito di prendere in consegna i beni e i documenti sociali e, con l'aiuto degli amministratori, redigere l'inventario contenente lo stato attivo e passivo del patrimonio sociale. In seguito, dopo la ripartizione dell'eventuale residuo attivo tra i soci, devono provvedere alla cancellazione della società dal registro delle imprese.

Sulla base della sostanziale equiparazione delle funzioni di liquidatore a quelle di amministratore, è stata estesa anche a tale figura la responsabilità per i reati societari e tributari. Per questi ultimi, in virtù della rappresentanza legale della società spettante al liquidatore, è corretto ritenere che egli possa rispondere dei delitti in tema di dichiarazione, stante il riferimento contenuto nell'art. 1 del d.lgs. n. 74 del 2000, laddove è precisato che "per dichiarazioni si intendono anche quelle presentate in qualità di liquidatore".

#### **4) Segue: l'organo di controllo**

La salvaguardia dei diritti dei creditori fa sì che all'interno delle società di capitali sia prevista la costituzione di un organo deputato a vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e, soprattutto, sullo stato della gestione amministrativa-contabile (art. 2403, co. 1, c.c.). Si tratta di verifiche che, tuttavia, non possono spingersi sino a sindacare le scelte gestionali degli amministratori circa il merito delle operazioni societarie da questi ultimi predisposte.

I compiti di maggior rilievo che da sempre sono stati attribuiti a tale organo, denominato collegio sindacale<sup>177</sup>, possono essere così riassunti:

---

<sup>177</sup> Secondo il modello classico, l'organo di controllo è il collegio sindacale. In base ai nuovi modelli gestori, le funzioni di controllo possono essere affidate o al comitato di controllo sulla gestione (nel

- a) verificare che la gestione della società avvenga in conformità della legge, dell'atto costitutivo e dello statuto (art. 2403 c.c.);
- b) procedere ad atti di ispezione e di controllo, potendo altresì richiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali, anche su singoli fatti, con riferimento altresì alle società controllate (art. 2403-bis c.c.);
- c) presentare, a fronte della riduzione del controllo giudiziario, denuncia al Tribunale (o alla Banca d'Italia per le banche) per le gravi irregolarità di gestione commesse dagli amministratori (art. 2409 c.c.);
- d) convocare d'urgenza l'assemblea, qualora sia venuto a cessare l'amministratore unico, ovvero l'organo amministrativo nella sua interezza, affinché questa proceda alla relativa ricostituzione.
- e) compiere, in via del tutto eccezionale, gli atti di ordinaria amministrazione all'evidente scopo di evitare un pregiudizio all'ente (art. 2409 c.c.), nonché impugnare le delibere del consiglio di amministrazione in caso di conflitto di interessi (art. 2391 c.c.) e in caso di violazione di legge o dello statuto (art. 2388 c.c.).

Alla luce del dettato normativo, si deve quindi analizzare la questione della responsabilità penale dei sindaci in relazione alla condotta criminosa posta in essere dagli amministratori.

Per quel che qui interessa – a parte singole fattispecie che incardinano la responsabilità del collegio sindacale in materia societaria e fallimentare – si potrebbe ritenere che i sindaci rispondano penalmente, ai sensi dell'art. 110 c.p., per aver concorso a livello morale o materiale con gli amministratori (o altro soggetto qualificato) nella commissione di uno o più reati di matrice economia (e quindi anche dei reati del d.lgs. n. 74/2000); ovvero, più problematicamente, possano rispondere, ai sensi dell'art. 40, comma 2, c.p. per non aver impedito un evento che avevano l'obbligo giuridico di impedire.

In quest'ultimo caso, dato che la legge non individua – per i membri degli organi di controllo – una chiara e definita posizione di garanzia, sulla quale incardinare la responsabilità *ex art. 40 cpv. c.p.*, è necessario valutare se le norme civilistiche sopra citate contengano un obbligo giuridico di evitare l'evento lesivo, sulla base di un effettivo potere di impedimento.

Ebbene, la normativa sul punto appare oscura e lacunosa, di modo che dottrina e giurisprudenza hanno espresso opposti orientamenti. In estrema sintesi:

- a) la dottrina tende ad escludere – salvo ipotesi particolari<sup>178</sup> – che in capo ai membri degli organi di controllo sia identificabile un vero e proprio obbligo giuridico di garanzia, data l'assenza di «penetranti poteri di impedimento», che, come è noto, sono i soli che possono «fondare e circoscrivere il potere-dovere di impedire la condotta

---

sistema monistico) o al consiglio di sorveglianza (nel sistema dualistico), con compiti di fatto molto simili a quelli del collegio sindacale.

<sup>178</sup> Ad esempio, una responsabilità ai sensi del 40 cpv. c.p. potrebbe configurarsi nell'ipotesi in cui i sindaci vengano a conoscenza (ad esempio per una denuncia dei soci) dei reati che gli amministratori intendono porre in essere. In questo caso, se i sindaci non procedono alle opportune indagini e non convocano l'assemblea, potrebbe configurarsi una responsabilità concorsuale per omissione.

illecita altrui». L'individuazione di un obbligo giuridico *ex art.* 40 cpv. c.p., di conseguenza, non sarebbe altro che un'attribuzione *praeter legem* in grado di configurare una responsabilità penale per gran parte dei reati economici<sup>179</sup>;

b) la giurisprudenza, che si è pronunciata in altri settori del diritto penale-economico<sup>180</sup>, evidenzia per contro che la responsabilità per omissione dei "controllori" deve basarsi su di un concorso nel reato doloso commesso dagli amministratori per il mancato adempimento dell'obbligo di garanzia statuito dalle norme civilistiche sopra richiamate, in specie per gli articoli 2403-bis, 2406 e 2409 c.c.<sup>181</sup>.

La riforma del diritto societario, tramite l'attribuzione all'organo di controllo maggiori poteri, sembrerebbe corroborare la tesi giurisprudenziale che individua in capo ai sindaci una vera e propria posizione di garanzia.

A nostro avviso, tuttavia, è necessario ricordare che un corretto accertamento della responsabilità penale dei sindaci presuppone, come è naturale, l'imprescindibile verifica della compartecipazione criminosa, la quale deve essere sorretta dall'elemento soggettivo doloso, atteso altresì che per autorevole dottrina non appare configurabile il concorso colposo nel delitto doloso<sup>182</sup>.

---

<sup>179</sup> In dottrina si dubita che in capo ai sindaci siano costituiti veri e propri obblighi di garanzia, trattandosi, per lo più, di obblighi di vigilanza, come tali inadatti ad incardinare una responsabilità penale ai sensi dell'art. 40 c.p. Per un approfondito esame della questione, per ciascuno dei modelli societari introdotti con la riforma, si rinvia a V. TORRE, *La responsabilità penale dell'organo di controllo sulla amministrazione e dell'organo di controllo contabile*, in *Giur. comm.*, 2012, 4, 564 ss.

<sup>180</sup> Tra la più recente giurisprudenza si veda, Cass. pen., Sez. II, 12 febbraio 2009, in *Dir. pen. proc.*, 2009, 8, 980, ove si è affermato che «il controllo sindacale, se non investe, in forma diretta, le scelte imprenditoriali, neppure si esaurisce in una mera verifica formale, quasi a ridursi ad un riscontro contabile nell'ambito della sola documentazione messa a disposizione dagli amministratori, ma comprende il riscontro tra la realtà e la sua rappresentazione, e abilita i sindaci a chiedere notizie sull'andamento delle operazioni, a ricevere denunce da parte dei soci su fatti censurabili nell'esercizio dell'impresa, e li obbliga a riferire nella relazione al bilancio sui concreti ed effettivi risultati dell'esercizio sociale».

In base a tale principio, la Cassazione ricava che il sindaco, in caso di mancato esercizio delle attività di controllo, «pur se estraneo al disegno distrattivo, doveva sicuramente ricevere allarmi tanto gravi da imporre la richiesta di ogni chiarimento agli amministratori». Il fatto che abbia omissso qualsiasi attività volta ad ostacolare il grossolano depauperamento del patrimonio della società da parte di altre società costituite *ad hoc* (gestite di fatto dagli stessi amministratori) «non consente di qualificare la sua condotta diversamente dalla consapevole partecipazione». Si veda, nello stesso senso, Cass. pen., Sez. V, 13 dicembre 2006, n. 17393; Cass. pen., Sez. V, 12 novembre 2001, n. 45237; Cass. pen., Sez. V, 18 dicembre 2001, in *Dir. pen. proc.*, 2002, 1251.

<sup>181</sup> Critiche verso questo orientamento sono espresse da quanti ritengono che la giurisprudenza, a) ometta di individuare con precisione i poteri impeditivi del garante; b) trascuri un adeguato accertamento causale; c) equipari la "conoscenza del fatto illecito alla "mera conoscibilità", «esaurendo la prova del dolo eventuale nella mera violazione delle regole di diligenza o nella presenza di "segnali d'allarme" della generica illegalità di gestione». Così, F. CENTONZE, *Il problema della responsabilità penale degli organi di controllo per omissso impedimento degli illeciti societari (Una lettura critica della recente giurisprudenza)*, in *Riv. soc.*, 2012, 2-3, 317.

<sup>182</sup> T. PADOVANI, *Diritto penale*, op. cit., 301, per il quale tale concorso «non sembra assumere rilevanza, perché, da un lato l'art. 42, comma 2, c.p. impone l'esigenza di un'espressa previsione (che in realtà manca) e, dall'altro, l'art. 113 c.p. contempla soltanto il concorso colposo nel delitto colposo». Nello stesso senso F. PALAZZO, *Corso di diritto penale*, op. cit., 507, il quale ricorda che la condotta colposamente agevolatrice del delitto doloso può essere punita come realizzazione monosoggettiva: a) nei casi in cui si tratti di reati a condotta libera; b) qualora sia prevista una fattispecie incriminatri-



Ciò detto, per quanto qui interessa, si deve ricordare come per le fattispecie penali tributarie – che richiedono il dolo di evasione – non sia configurabile alcuna responsabilità concorsuale dei sindaci a titolo di colpa in caso di mancato controllo<sup>183</sup>.

## 5) L'amministratore di fatto

Uno degli esempi più ricorrenti del grado di tutela richiesto dall'ordinamento in tema di reati economici è la possibilità di estendere il regime di responsabilità penale in capo al c.d. amministratore di fatto, il quale, benché privo della relativa veste formale per mancanza di nomina assembleare, materialmente si ingerisce nella direzione dell'impresa sociale<sup>184</sup>.

Sul punto, la dottrina e la giurisprudenza non hanno mai dubitato di poter individuare la responsabilità penale di soggetti che, seppur privi di formale investitura, abbiano commesso reati esercitando i poteri e svolgendo in concreto le attività che conseguono alla qualifica in oggetto<sup>185</sup>.

Prima dell'introduzione di una espressa disposizione, un appiglio normativo in grado di chiarire il tipo di funzioni facenti capo all'imprenditore di fatto era ricavabile proprio dal settore amministrativo-tributario. In particolare l'art. 62 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, ancora oggi prevede che "la rappresentanza dei soggetti diversi dalle persone fisiche, quando non sia determinabile secondo la legge civile, è attribuita ai fini tributari alle persone che hanno l'amministrazione anche di fatto"; così come l'art. 1, comma 4, del d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322, che detta le regole generali in materia di redazione e sottoscrizione delle dichiarazioni per le imposte sui redditi e di Irap, prevede che "la dichiarazione dei soggetti diversi dalle persone fisiche è sottoscritta [...] dal rappresentante legale, e in mancanza da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto".

La soluzione offerta dal diritto tributario è stata recepita dalla giurisprudenza e applicata grazie al principio generale della effettività del diritto penale, in base al quale

---

ce *ad hoc*, (per reati a forma vincolata la cui agevolazione colposa non sarebbe punibile in assenza della specifica norma incriminatrice di parte speciale).

<sup>183</sup> Nello stesso senso A. ROSSI, *La responsabilità penale dei componenti degli organi di controllo societario: riflessioni e digressioni su struttura, accertamento, limiti*, in *Studio in onore di Mario Romano*, vol. III, Napoli, 2011, 2136, che specifica come «non si potrà ritenere la responsabilità per omesso controllo in relazione ad una figura delittuosa dolosa se non si accerterà che l'omissione è stata voluta dal sindaco con dolo».

Potrebbe altresì residuare una responsabilità a titolo di dolo eventuale, limitata, nei reati tributari, alle fattispecie in cui si escluda la presenza del dolo specifico.

<sup>184</sup> V. R. FANELLI, *La società risponde per la falsa fatturazione dell'amministratore di fatto*, in *Corr. trib.*, 20, 2008, 1624. L'autore evidenzia come sia l'amministratore di fatto ad impartire le istruzioni agli amministratori ufficiali – meri uomini di paglia o teste di legno – a condizionarne le scelte operative e a trattare direttamente con i terzi. La figura dell'amministratore di fatto potrebbe manifestarsi, inoltre, nei diversi casi di mancata investitura formale della qualifica, oppure quando l'attribuzione sia viziata o sia stata revocata o vi sia stata cessazione o decadenza, cfr., S. GENNAI- A. TRAVERSI, *I delitti tributari*, op. cit., 26.

<sup>185</sup> Tra le tante, si veda Cass., sez. V, 17 gennaio 1999, n. 3333, in *Leggi d'Italia.it*

l'accertamento della responsabilità deve prendere in considerazione la situazione reale in luogo di etichette formali<sup>186</sup>.

Per i reati commessi da soggetti cui la legge attribuisce specifiche funzioni – come quelle di gestione tipiche del diritto societario – non rileva già il dato formale degli incarichi ricoperti, bensì l'effettivo e concreto esercizio degli stessi.

L'impiego del principio di effettività, quindi, è scelta obbligata in situazioni in cui sarebbe sufficiente, per il vero artefice delle scelte imprenditoriali, spogliarsi della qualifica formale per attribuirla, fintamente, ad altri evitando di incorrere così nelle conseguenze penali connesse all'esercizio dell'impresa.

La dottrina si è più volte soffermata sugli indizi che rivelano l'esistenza del c.d. amministratore di fatto:

- in primo luogo è necessario che il soggetto in questione eserciti in concreto i poteri degli amministratori, occupandosi di scelte fondamentali per la vita dell'ente;
- in secondo luogo, l'esercizio delle funzioni gestorie (o di parte di esse) deve avvenire con una certa continuità, di modo che tale soggetto appaia come l'effettivo titolare della *governance* dell'ente, in grado di esercitare i poteri decisori circa l'organizzazione delle risorse, la formulazione delle strategie aziendali e l'attuazione delle stesse<sup>187</sup>.

Entrambi i casi sopra riportati fanno comprendere come la gestione dell'amministratore di fatto debba essere «comparabile in tutto e per tutto a quella operata dall'amministratore di diritto e concretizzarsi, quindi, in una funzione di alta direzione, svolta in maniera autonoma e non episodica»<sup>188</sup>.

Il banco di prova di questi principi è stato, in un primo tempo, il diritto penale fallimentare e, in seguito, anche il diritto penale societario dove, pur in assenza di un'apposita disciplina legislativa, si è formato l'orientamento per il quale anche l'amministratore di fatto può essere chiamato a rispondere non già alla stregua della disciplina del concorso dell'*extraneus* nel reato proprio all'intraneo, bensì in virtù della regola di cui all'art. 40 cpv<sup>189</sup>.

---

<sup>186</sup> Cfr. G. MARRA, *Legalità ed effettività delle norme penali, La responsabilità dell'amministratore di fatto*, Torino, 2002; O. DI GIOVINE, *L'estensione delle qualifiche soggettive (art. 2639)*, in A. GIARDA-S. SEMINARA, *I nuovi reati societari: diritto e processo*, Padova, 2002, 32.

<sup>187</sup> Cfr. A. MANNA (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Milano, 2010, 23. Ambedue i requisiti sono indispensabili per poter circoscrivere la tutela penale entro confini certi. Mentre la "continuità", intesa in senso cronologico, permette di valutare se l'operato del soggetto si è protratto per un periodo di tempo apprezzabile (in modo da escludere episodi sporadici di gestione di fatto), il requisito della "significatività" consente di non considerare penalmente responsabili quei soggetti che pongono in essere mansioni meramente esecutive, ovvero di scarsa rilevanza.

<sup>188</sup> Così, M. GIUA, P. MAZZARIELLO, R. VALLINO, *Responsabilità dell'amministratore di fatto e del prestanome nei reati tributari*, in *Fisco*, 2011, 18, 2834. Gli autori evidenziano, in accordo con la dottrina e la giurisprudenza maggioritarie, la possibilità di individuare una responsabilità in capo all'amministratore di fatto che abbia esercitato anche solo una parte dei poteri di gestione. Si è in presenza di un amministratore di fatto persino quando vi sia l'utilizzo di uno specifico potere, purché esso corrisponda ad un'apprezzabile attività gestoria e il cui utilizzo sia continuativo nel tempo «non rilevando, quindi, l'insieme delle facoltà ulteriori collegate alla carica».

<sup>189</sup> Proprio nel settore dei reati societari si è avuto il recepimento, da parte del legislatore, di quanto testé indicato in tema di continuativo e significativo esercizio dei poteri amministrativi. Per un esame

Il legislatore, in ultimo, ha preso atto dell'evoluzione giurisprudenziale e – mediante l'art. 1 del d.lgs. 11 aprile 2002, n. 62 – ha modificato l'art. 2639 c.c. introducendo la disciplina degli illeciti penali ed amministrativi riguardanti le società commerciali. Tale articolo sembra aver recepito, con alcune precisazioni, le osservazioni della dottrina<sup>190</sup> e i principi enunciati dalla giurisprudenza nel recente passato<sup>191</sup>. Anche il legislatore ha ritenuto, difatti, di dover subordinare la responsabilità dell'amministratore di fatto ad un esercizio "continuativo" dei poteri gestori e per interventi significativi sotto il profilo qualitativo, e quindi di escludere ogni significato penale ai contributi qualitativamente marginali e trascurabili.

L'avvenuta tipizzazione delle condotte penalmente rilevanti, nella logica di rispetto del principio di legalità, non sembra invero restringere l'ambito operativo dei principi enunciati dalla giurisprudenza precedente, atteso che al di sotto di parametri quantitativi e qualitativi sopra ricordati l'attività del soggetto che si ingerisce nella gestione può risultare punibile in base all'art. 110 c.p., secondo lo schema del concorso dell'*extraneus* nel reato proprio.

Le nuove regole dell'art. 2639 c.c., dettate per il settore dei reati societari – espressione di principi conati dalla giurisprudenza – consentono inoltre di sanzionare, attraverso altre fattispecie comunque legate al settore economico, condotte illecite particolarmente insidiose<sup>192</sup>.

Sul punto, la stessa Cassazione tende a valorizzare la citata disposizione per consentirne l'applicazione a settori diversi da quello dei reati societari<sup>193</sup>.

La prassi mostra, anche per i reati tributari, quanto sia ricorrente che soggetti non legittimati da formali incarichi compiano attività di gestione. Simili comportamenti spesso si collegano a fenomeni fraudolenti ed insidiosi, strumentali all'evasione del-

---

del regime di responsabilità dettato dall'art. 2639 c.c., si veda G. CASAROLI, *Lineamenti di diritto penale dell'economia*, cit., 103 s.

<sup>190</sup> Cfr. P. VENEZIANI, *Commento all'art. 2639 c.c.*, in AA. VV., *I nuovi reati societari*, a cura di LANZI-CADOPPI, Padova, 2002, per il quale il legislatore avrebbe ritenuto poco funzionale individuare le responsabilità solo in capo alla cosiddetta "testa di legno" o "uomo di paglia", ovvero sul mero "prestanome", lasciando impregiudicato il soggetto che, senza comparire ufficialmente, esercita i poteri tipici di un dato ruolo.

<sup>191</sup> L'equiparazione del soggetto che "di fatto" esercita le qualifiche al titolare "di diritto" ha rappresentato lo strumento con il quale la giurisprudenza ha esteso la responsabilità a situazioni in cui vi era un evidente vuoto di tutela. La giurisprudenza, infatti, privilegiando il dato sostanziale rispetto a quello formale della qualifica, ha avuto modo di affermare che in caso di fallimento di una società può essere chiamato a rispondere del reato di bancarotta fraudolenta impropria anche l'amministratore di fatto che abbia posto in essere alcuna delle condotte previste dall'art. 216 l.f.

La norma incriminatrice, difatti, si riferisce, più che alla persona investita formalmente della carica, a colui che gestisca realmente il patrocinio sociale, compiendo attività propria degli amministratori. Si veda Cass., sez. V, 19 ottobre 1999, n. 14103.

<sup>192</sup> Della stessa opinione, A. ROSSI, *L'estensione delle qualifiche soggettive nel nuovo diritto penale delle società*, in *Dir. pen. proc.*, 2003, 903. L'autore ricorda, correttamente, che quelli enunciati dalla giurisprudenza sono principi generali, del tutto applicabili anche a fattispecie non contenute del Titolo XI del codice civile (come ad esempio i delitti fallimentari, i quali sono stati proprio "la palestra per detta teoria"). Per un'applicazione anche nel settore dei reati tributari, si veda anche G. BERSANI, *"Amministratore di fatto" e reati tributari*, in *Il fisco*, 2005, 47.

<sup>193</sup> Si veda, Cass., sez. V, 14 aprile 2003, n. 22413, in *Cass. pen.*, 2005, 3, 945. Contra, Cass., sez. V, 5 giugno 2003, n. 36630, in *D&G*, 2003, 46, 107.

le imposte mediante l'attribuzione di cariche societarie in capo a meri prestanome che si impegnano, in maniera più o meno consapevole, ad assumersi responsabilità di carattere amministrativo o penale.

Il ricorso a prestanome è difatti molto frequente e abbraccia tutti i fenomeni illeciti connessi ai tributi, dalle ben note “frodi carosello”, agli illeciti tributari che si manifestano nei casi di crisi dell'impresa e ad altre fattispecie di cui al d.lgs. n. 74/2000<sup>194</sup>.

Una conferma dell'applicabilità dei principi sopra ricordati ai reati tributari giunge anche da recente giurisprudenza che applica il principio di effettività al delitto di omessa dichiarazione<sup>195</sup>.

Al riguardo, la Cassazione ha affermato che, ai sensi dell'art. 1, comma 4 del d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322, la dichiarazione fiscale delle persone giuridiche, quando non sia individuabile un rappresentante legale, deve essere sottoscritta e presentata dal soggetto che ne abbia l'amministrazione, seppure di fatto. Il principio impone, quindi, di considerare penalmente responsabile – nella ipotesi di un amministratore solo formalmente nominato ma in concreto privo di poteri – colui il quale abbia gestito l'ente.

Gli obblighi di presentazione delle dichiarazioni fiscali, pertanto, gravano ad avviso della Cassazione direttamente sull'amministratore di fatto e non sull'amministratore di diritto.

Nel caso di specie si assiste, quindi, ad un rovesciamento dei termini della questione: l'amministratore di fatto risponderà «tipicamente del reato come *intraneus*», mentre l'amministratore di diritto – mero prestanome – risponderà del reato tributario di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74/2000 «solo a titolo di concorso eventuale, come *extraneus*, qualora venga dimostrato che il suo apporto ha fornito un contributo causale alla condotta propria dell'amministratore di fatto»<sup>196</sup>.

E' interessante notare, quindi, come proprio l'esigenza di tutela dell'interesse erariale sia la leva che permette di utilizzare i principi affermati dalla giurisprudenza in tema di amministratore di fatto nel settore dei reati societari e fallimentari, e di adattarli ai reati tributari che si contraddistinguono per fattispecie aventi natura di reati “a mano propria”<sup>197</sup>, in virtù dello stretto rapporto che lega il contribuente al Fisco.

---

<sup>194</sup> Nella più parte dei casi, i prestanome sono soggetti nullatenenti e privi di patrimonio, nei confronti dei quali ogni azione cautelare ed esecutiva non darebbe alcuna utilità per l'Erario. In altri casi si tratta di pregiudicati – privi di ogni qualsivoglia capacità di gestione contabile/amministrativa – che vengono attratti, dietro garanzia di facile remunerazione, verso un settore di punta della criminalità. Vi è poi, infine, il caso in cui il prestanome sia un imprenditore attivo in specifici contesti economici, il quale, magari in crisi, viene “arruolato” dalla criminalità organizzata di stampo mafioso, non solo per agevolare frodi fiscali, ma altresì per consentire operazioni di riciclaggio di danaro “sporco”.

<sup>195</sup> v. Cass., Sez. III, sent. 28 aprile 2011, n. 23425, in *CED. Cass.*, rv. 250962.

<sup>196</sup> Così osserva F. FONTANA, *L'amministratore di fatto risponde dell'omessa dichiarazione*, in *Corr. Trib.*, n. 32, 2011, 2622 ss. In tal senso anche, M. GIUA, P. MAZZARIELLO, R. VALLINO, *Responsabilità dell'amministratore di fatto e del prestanome nei reati tributari*, in *Fisco*, 2011, 18, 2834.

<sup>197</sup> Così, T. VITARELLI, *Profili penali della delega di funzioni. L'organizzazione aziendale nei settori della sicurezza del lavoro, dell'ambiente e degli obblighi tributari*, Milano, 2008, 252 s.

Ciò comporta evidenti ricadute anche sul piano processuale. Per l'impostazione originaria, l'amministratore di fatto risponde a titolo di concorso eventuale, previa individuazione dei poteri gestori da questi esercitati e delle relative condotte dalle quali deriva il reato, qualora la sua condotta venga ad interagire con quella realizzata del soggetto attivo del reato, cioè l'amministratore di diritto. In base all'orientamento da ultimo espresso, all'opposto, non è necessario provare che, in merito agli obblighi fiscali, vi sia stata una ingerenza dell'amministratore di fatto: è proprio tale soggetto, in quanto titolare della effettiva gestione dell'ente, che assume la qualifica di autore principale del reato.

Di conseguenza, si deve concordare con quanto osservato da attenta dottrina, per la quale il nuovo orientamento della Cassazione, da un lato, agevola il compito delle autorità inquirenti «nel coinvolgimento dei soggetti che detengono di fatto il potere di gestione delle società» dall'altro esclude che l'amministratore di diritto (che sia prestanome) possa andare esente da addebiti penali, per il solo fatto di non avere esercitato una concreta ingerenza negli affari sociali. Il prestanome, quindi, risponde penalmente in virtù dell'assunzione formale della carica e del conseguente obbligo di tutelare il patrimonio sociale contro condotte contrarie alla legge e allo statuto<sup>198</sup>.

L'estensione del principio è, a nostro avviso, massima, poiché per verificare l'esistenza di un amministratore di fatto, non occorre una totale sovrapposizione di funzioni esercitate dal soggetto non qualificato rispetto a quelle proprie dell'amministratore "di diritto". Il citato art. 2639 c.c. – nella parte in cui richiede un esercizio "continuativo e significativo" di funzioni gestorie – deve interpretarsi nel senso che è sufficiente l'esercizio di un'apprezzabile attività tipica dell'amministratore, svolta in modo non episodico od occasionale, e quindi non è da escludere che vi possa essere l'intervento di altri soggetti che svolgono la loro attività in tempi successivi o anche contemporaneamente all'esercizio delle funzioni dell'amministratore di fatto<sup>199</sup>.

---

<sup>198</sup> Si veda, F. FONTANA, *L'amministratore di fatto risponde dell'omessa dichiarazione*, cit., 2625. Analogo principio è stato recentemente affermato da Cass., sez. III, sent. 29 agosto 2012, n. 33385, in *CED cass.*, rv. 253269: grazie alla equiparazione sostanziale all'amministratore di diritto, anche l'amministratore di fatto è tenuto ad impedire le condotte vietate riguardanti l'amministratore della società ovvero pretendere l'esecuzione degli adempimenti imposti dalla legge, con la conseguente responsabilità dello stesso in sede penale ex art. 40 secondo comma c.p., sempreché sussistano le condizioni previste dall'art. 2639 c.c. per riconoscere in capo ad esso la qualità di amministratore di fatto della società.

<sup>199</sup> Così, Cass., sez. V sent. 13 aprile 2011, n. 15065, in *CED cass.*, rv. 250094. «il soggetto che assume, in base alla disciplina dettata dall'art. 2639 cod. civ., la qualifica di amministratore "di fatto" di una società è da ritenere gravato dell'intera gamma dei doveri cui è soggetto l'amministratore "di diritto", per cui, ove concorrano le altre condizioni di ordine oggettivo e soggettivo, è penalmente responsabile per tutti i comportamenti a quest'ultimo addebitabili, anche nel caso di colpevole e consapevole inerzia a fronte di tali comportamenti, in applicazione della regola dettata dall'art. 40, comma secondo, cod. pen.».

## 6) La responsabilità conseguente alla delega di funzioni

La delega di funzioni è una ripartizione organizzativa largamente impiegata all'interno di strutture complesse e consiste nell'incarico che un soggetto qualificato conferisce ad altri per lo svolgimento di determinate attività: essa realizza, pertanto, un trasferimento degli obblighi di garanzia dal precedente titolare ad un nuovo incaricato<sup>200</sup>.

L'istituto in oggetto trova applicazione in differenti settori normativi; in particolare esso viene per lo più impiegato per regolare il riparto di funzioni all'interno di contesti produttivi, al fine di realizzare un'efficace articolazione aziendale.

La delega trae origine, difatti, dalla prassi applicativa tipica di strutture imprenditoriali articolate fortemente gerarchizzate<sup>201</sup>. In tali ambiti il soggetto posto all'apice dell'impresa, destinatario del precetto penale in virtù della posizione ricoperta, non è sempre in grado di provvedere all'eliminazione di tutte le situazioni pregiudizievoli in ragione della sua distanza rispetto alla fonte di rischio, o in quanto privo delle competenze tecniche necessarie alla predisposizione di idonei mezzi difensivi<sup>202</sup>.

Nel recepire le indicazioni provenienti dalla giurisprudenza, il legislatore ha in ultimo disciplinato l'istituto all'art. 16 del d.lgs. 9 aprile 2008, n. 81 (T.U. della Salute e Sicurezza nei Luoghi di Lavoro).

Ancora prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 74/2000, la dottrina si era interrogata sulla validità del riparto di competenze e di responsabilità conseguenti all'impiego della delega in ambito tributario. Per le imprese, specie in quelle di notevoli dimensioni, vi è sempre stato il ricorso in materia tributaria all'operato di soggetti qualificati: ciò implicava la necessità di valutare se, e in quali limiti, essi avessero dovuto rispondere penalmente di eventuali violazioni tributarie.

In base all'attuale normativa, quanto al profilo delle competenze, non sussistono incertezze: è la stessa legislazione civilistica (ad esempio l'art. 2381 c.c.<sup>203</sup>) e tributa-

---

<sup>200</sup> Il dibattito sorto attorno alla delega, testimoniato da molteplici interventi dottrinali e giurisprudenziali di diverso tenore, è ancora oggi attuale e lungi dall'esaurirsi anche a seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. 81/2008 che ha dato attuazione a principi enunciati dalla giurisprudenza della Suprema Corte. Si rinvia, per un esame dottrinale e giurisprudenziale dell'istituto, a E. CRIVELLIN, *La delega di funzioni tra dottrina, giurisprudenza e interventi legislativi*, in *Dir. pen. proc.*, 2009, 4, 500.

<sup>201</sup> Cfr. A. GULLO, *Il reato proprio*, Milano, 2005, 121.

<sup>202</sup> Come più volte chiarito da autorevole dottrina, il ricorso alla delega non avviene allo scopo di eludere il precetto penale. Tutt'altro: è evidente che con tale strumento l'imprenditore adempie al meglio agli obblighi nascenti dalla sua posizione. Tale pensiero è espresso da A.A. ALESSANDRI, *Impresa (responsabilità penali)*, in *Dig. disc. pen.*, VI, 1992, p. 211, secondo cui «la creazione di posizioni di garanzia derivate non è altro che un modo di adempiere il precetto penale». Si veda inoltre, per analoghe considerazioni, D. PULITANÒ, *Igiene e sicurezza sul lavoro (tutela penale)*, in *Dig. Disc. Pen.*, VI, 1992, 104 ss; ID, *Igiene e sicurezza del lavoro (tutela penale)*, in *Dig. Disc. Pen.*, agg. 2000, 388 ss.

<sup>203</sup> L'art. 2381 c.c. prevede che il consiglio di amministrazione possa ricorrere alla delega per affidare talune proprie attribuzioni ad un comitato esecutivo composto da alcuni dei suoi componenti o ad uno o più dei suoi componenti, con assunzione della relativa responsabilità da parte dei delegati ai sensi dell'art. 2392, comma 1, c.c.

ria (art. 8 d.p.r. n. 600/73<sup>204</sup>) a consentire al soggetto passivo del rapporto d'imposta di avvalersi di soggetti qualificati. Anche la prassi, in ambito societario, conosce l'attribuzione di funzioni ad appositi organi dotati di competenze di carattere economico/tributarie ai quali viene demandata la predisposizione e la sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali<sup>205</sup>.

Due sono gli orientamenti emersi in dottrina e in giurisprudenza:

1) ad avviso di alcuni studiosi, gli esiti applicativi della delega di funzioni maturati nel contesto della sicurezza del lavoro, non potrebbero essere trasfusi nel settore tributario. I limiti conseguirebbero alla mancanza di omogeneità tra i due ambiti: nel diritto penale tributario vi sarebbero obblighi infungibili di matrice pubblicistica<sup>206</sup>, strettamente correlati al soggetto d'imposta, come tali non trasferibili a soggetti terzi. Pertanto, in caso di formale delega, il contribuente risulterebbe responsabile quantomeno per *culpa in eligendo* o *in vigilando*, a causa della «incauta elezione del professionista e nell'omesso controllo dell'esecuzione degli adempimenti»<sup>207</sup>.

E' ben evidente che argomentando in tal modo, viene meno il primo e fondamentale presupposto per una valida delega, ossia la trasferibilità delle funzioni che si intendono attribuire ad altri soggetti;

2) altra dottrina, per contro, riconosce che gli adempimenti fiscali richiedono un insieme di conoscenze giuridiche e di capacità tecniche che il contribuente (anche se di norma qualificato in virtù dell'esercizio di un'attività d'impresa) solitamente non possiede, e che di fatto impongono – per evitare sanzioni amministrative di importi elevati – il ricorso alla prestazione di professionisti<sup>208</sup>.

L'estremo rigore giurisprudenziale, invero riscontrabile in numerose sentenze degli anni novanta<sup>209</sup>, sembra fondarsi sull'esigenza della particolare tutela erariale che

---

<sup>204</sup> L'art. 8 del d.p.r. n. 600/73, impone la sottoscrizione della dichiarazione dei soggetti diversi dalle persone fisiche, a pena di nullità, «da parte del legale rappresentante e in mancanza da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto, o dal rappresentante negoziale». La responsabilità penale può toccare, certamente, condotte relative alla dichiarazione dei redditi delle società (ai fini dell'IRES), così come le dichiarazioni Iva e le altre imposte minori.

<sup>205</sup> A. IORIO-S. MECCA, *Responsabilità penali e tributarie del consiglio di amministrazione*, in *Fisco*, 2012, 7, 993.

<sup>206</sup> Si veda, per la individuazione della natura pubblicistica degli obblighi tributari, e le conseguenze in merito alla delegabilità di funzioni, P. PALLADINO, *La responsabilità penale del professionista nell'ambito della legge n. 516/1982*, in *Il fisco*, 1992, 6341. In tal senso anche T. PADOVANI, *I soggetti responsabili per i reati tributari commessi nell'esercizio dell'impresa*, *Riv. it. dir. proc. pen.* 1985, 379.

<sup>207</sup> Così la giurisprudenza successiva all'entrata in vigore della riforma del 1982. Trib. Roma, 29 novembre 1988, in *il Fisco*, 1989, 7164; Trib. Pesaro, 12 maggio 1986, in *Boll. Trib.*, 1986, IV, 1264. La stessa Cassazione ha avuto modo di affermare come «i soggetti tenuti per legge all'adempimento di obblighi tributari non possono trasferirne a terzi la soddisfazione». Ove ricorrano a tal fine a dei consulenti devono vigilare sulla esecuzione dell'incarico e scegliere un soggetto professionalmente competente. Solo in difetto di colpa nel controllo e nella scelta, e sempre che sia stato messo a disposizione tutto quanto occorre per il corretto adempimento della delega, potrà escludersi la responsabilità penale dei deleganti. Così, Cass., sez. III, 4 luglio 1996, in *Rass. trib.*, 1997, 769.

<sup>208</sup> Così, M. BILANCETTI, *Responsabilità penale del professionista e concorso di persone nel reato nell'ambito della legge n. 516 del 1982*, in *Giust. Pen.*, 1993, II, 53.

<sup>209</sup> Si veda Cass. sez. III, 24 novembre 1999, n. 102, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2000, 518, per la quale «l'incarico affidato ad un consulente fiscale dell'adempimento degli obblighi tributari non eso-

qualificava la normativa della legge del 1982, il cui rispetto sarebbe stato pregiudicato se vi fosse stata la possibilità di ricorrere, con estrema facilità, alla delega di funzioni al fine di traslare la responsabilità in capo a terzi<sup>210</sup>.

Del tutto diverso è l'orientamento espresso da parte della giurisprudenza di merito, invero minoritaria, che ha riconosciuto gli effetti della delega di funzioni in ambito tributario; un settore in cui è la stessa complessità e mutevolezza della legislazione a richiedere al contribuente di avvalersi dell'operato di esperti<sup>211</sup>. Non avrebbe senso delineare un simile regime di responsabilità quando il contribuente medio non è assolutamente in grado di seguire le continue modifiche cui è sottoposta la normativa tributaria.

Oggi il problema della delegabilità di funzioni nel diritto penale sembra essere superato dallo stesso d.lgs. 74/2000 che, nel prevedere fattispecie delittuose ad elemento psicologico doloso, impone di valutare l'apporto concreto (del delegante e del delegato) nella determinazione dell'evento.

Non si deve dimenticare che, soprattutto per le fattispecie a dolo di evasione, l'accertamento della responsabilità non può avvenire in modo automatico per il semplice fatto che il soggetto riveste la qualifica amministrativa.

Proprio in quanto i reati tributari sono tutti delitti dolosi, il delegato potrebbe dimostrare, ad esempio, di essere stato estraneo alla predisposizione dei mezzi fraudolenti da parte di altri, o di essere stato indotto in errore dall'altrui condotta dolosa. Potrebbe invece accadere l'ipotesi inversa, ossia la predisposizione del mezzo fraudolento da parte del delegato, nella piena inconsapevolezza del delegante: quest'ultimo, in tal modo, rimarrebbe estraneo alla commissione del reato.

Al contrario, l'operatività della delega sembra creare ancora dubbi nel settore amministrativo, ove al contribuente vengono comunque irrogate pesanti sanzioni pecuniarie.

---

nera dalla responsabilità penale per il loro inadempimento il contribuente, che si avvale della sua opera, attesa la natura personale di tali obblighi. Ciò non toglie che in caso di comprovata negligenza del professionista, anche questi possa essere chiamato a rispondere della violazione a titolo di cooperazione colposa».

V. anche, Cass., sez. III, pen. 28 gennaio 1995, n. 2552) in *Dir. prat. trib.*, 1996, 4, 810. Secondo la citata sentenza – che si inserisce in filone interpretativo attestato su posizioni rigoristiche – non possono esimersi da responsabilità per omessa registrazione nelle scritture contabili ragioni quali: la malattia o il licenziamento del ragioniere che era addetto ad effettuarle.

<sup>210</sup> Sulla esigenza di una particolare tutela dell'erario G. SPAGNOLO, *Diritto penale tributario*, in A.A.V.V., *Manuale di diritto penale dell'impresa*, 2 ed., Bologna, 1999, 741 ss.

Questo orientamento rigorista – che vede nel delegante una responsabilità per *culpa in vigilando* e *culpa in eligendo* – in realtà esclude il trasferimento di funzioni e del relativo obbligo di garanzia, tanto da indurre la dottrina a ritenere che vi sia, in capo al contribuente, una sorta di «presunzione assoluta di responsabilità» ove l'effettivo esonero potrebbe aversi solo in presenza di caso fortuito o di forza maggiore. Così L. PISTORELLI, *Breve rassegna della giurisprudenza penale tributaria, in materia di delega di funzioni*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1992, 749.

<sup>211</sup> Trib. Trieste, 16 marzo 1989, in *Corr. Trib.*, 1989, 1917. Di conseguenza, in caso di delega il contribuente potrebbe considerarsi esonerato qualora: a) abbia scelto un professionista abilitato ed iscritto al relativo ordine professionale; b) abbia consegnato tutta la documentazione fiscale necessaria; c) abbia controllato l'esecuzione delle attività delegate, anche se non sotto il profilo dei contenuti.



I giudici tributari, infatti, ammettono raramente l'efficacia esimente della delega e ciò in quanto, diversamente, si pregiudicherebbe l'interesse erariale. Gli obblighi tributari, si legge in molte sentenze, sono strettamente personali, poiché riguardano il patrimonio proprio o quello direttamente gestito, e le responsabilità per la loro violazione gravano comunque sul garante originario: il rappresentante legale dell'ente. Infatti, anche se, ad esempio, sono altri concretamente incaricati di compilare le varie dichiarazioni fiscali, è sempre l'interessato che le sottoscrive e ne assume la paternità: in questa materia è ritenuta ammissibile solo la delega di attuazione.

## **7) Segue: l'affidamento ad un professionista**

Un fenomeno apparentemente affine a quello della delega di funzioni è l'ipotesi in cui il contribuente abbia affidato la gestione dei propri rapporti fiscali ad un professionista, il quale abbia poi violato norme tributarie nell'esercizio del proprio incarico<sup>212</sup>. Da qui la problematica della individuazione di una qualche forma di responsabilità in capo al contribuente.

Nello specifico, a fronte della mancata presentazione delle dichiarazioni fiscali, è necessario verificare se il contribuente debba rispondere penalmente, e a quale titolo, nonostante abbia appositamente incaricato il proprio commercialista di adempiere agli obblighi tributari. Una recente sentenza della Corte di cassazione offre l'occasione per compiere alcune considerazioni<sup>213</sup>.

Il contribuente – nella sua qualità di rappresentante legale di una srl – aveva omesso di presentare la prescritta dichiarazione IVA per gli anni 2002 e 2003, con relativa evasione d'imposta per importi ben superiori al limite previsto dalla legge.

Il contribuente veniva condannato in primo e in secondo grado per il reato di omessa dichiarazione IVA, anni 2002 e 2003, ai sensi dell'articolo 5 del d.lgs. 74/2000, e, pertanto, proponeva ricorso per Cassazione, lamentando nello specifico la violazione di tale norma in quanto, a suo dire, non ricorrevano i presupposti soggettivi e oggettivi del reato contestatogli.

E' evidente che l'imputato ravvisasse, nel fatto della mancata trasmissione della dichiarazione Iva all'Amministrazione finanziaria, una colpa esclusiva del commercialista incaricato, il quale era tra l'altro depositario della documentazione contabile. Il contribuente riteneva, quindi, di ottenere la riforma della sentenza sulla base di un apprezzamento di merito volto ad affermare che il proprio comportamento non era finalizzato all'evasione di imposta.

Si deve evidenziare, tra i primi commenti pubblicati in riviste telematiche di aggiornamento, un certo entusiasmo nel desumere, dalla massima della sentenza<sup>214</sup>, la re-

---

<sup>212</sup> Cfr. E. MUSCO, *Diritto penale tributario*, op. cit., 76., il quale evidenzia come, nell'ipotesi di affidamento al professionista, non si possa parlare propriamente di "delega di funzioni" atteso che non sembrano sussistere gli elementi strutturali della delega.

<sup>213</sup> Cass, 8 maggio, 2012, n. 16958, in [www.guidaaldiritto.ilsole24ore.com](http://www.guidaaldiritto.ilsole24ore.com)

<sup>214</sup> L'affidamento ad un commercialista del mandato a trasmettere per via telematica la dichiarazione dei redditi alla competente Agenzia delle Entrate - ai sensi dell'art. 3, comma 8, d.p.r. n. 322/1998,

gola decisoria utilizzata dai giudici di legittimità; tale regola, a parere di chi scrive, non è ricavabile nei termini espressi nel commento, in quanto non appare conforme ai principi generali del diritto penale che la stessa Amministrazione finanziaria è tenuta ad osservare.

Nel breve commento viene affermato: «Il contribuente risponde del reato di omessa dichiarazione dei redditi o IVA, anche nel caso in cui l'omissione sia imputabile al comportamento negligente del professionista (nello specifico, commercialista). Questo il principio ribadito dalla terza sezione penale della Cassazione nella pronuncia n. 16958 dell'8 maggio»<sup>215</sup>. A ben vedere, a parere di chi scrive, non sembra affatto che il principio enunciato dalla Suprema Corte sia questo.

Nel leggere la sentenza si desume l'infondatezza del ricorso, atteso che, per la Cassazione, i giudici di merito – attraverso un esame analitico ed esaustivo della documentazione processuale – avevano correttamente motivato in ordine agli elementi integranti la fattispecie delittuosa. Con ogni probabilità, il primo commentatore è stato tratto in inganno da un principio richiamato, forse in maniera non del tutto pertinente dallo stesso Giudice di legittimità.

A questo riguardo, la Cassazione ribadisce che «l'affidamento ad un commercialista del mandato a trasmettere per via telematica la dichiarazione dei redditi alla competente Agenzia delle entrate [...] ai sensi dell'art. 3, comma 8, d.p.r. n. 322/1988, come modificato dal d.p.r. n. 435/2001 – non esonera il soggetto obbligato alla dichiarazione dei redditi a vigilare affinché tale mandato sia puntualmente adempiuto».

Se tale principio è valido per consentire all'amministrazione finanziaria di richiedere al contribuente distratto gli importi delle sanzioni amministrative per i mancati pagamenti (di IVA e di ritenute), alle scadenze fissate per legge, tuttavia non si può dire che esso valga in ambito penale.

Come si vedrà dall'esame dei singoli reati, le fattispecie tributarie richiedono che il contribuente infedele agisca con dolo, e in certi casi con dolo specifico. In base ai principi generali, la responsabilità penale richiede quantomeno la colpa, sempre che il legislatore abbia predisposto fattispecie munite specificamente di tale elemento soggettivo. Tuttavia, dato che i delitti in oggetto sono solo dolosi, allora a carico del contribuente che non abbia vigilato sull'operato del professionista da lui incaricato, può al più derivare una responsabilità di carattere amministrativo, ma non penale.

Dalla pur scarna motivazione della sentenza, quindi, non sembra ricavabile quanto riportato nel citato contributo, atteso che la stessa Cassazione ribadisce la correttezza degli accertamenti e della motivazione sia della sentenza di primo grado, sia di quella d'appello. Sembra quindi logico ritenere che il giudice di prime cure abbia effettuato una esaustiva ricostruzione tanto dell'elemento oggettivo, quanto dell'elemento soggettivo (dolo di evasione), e che la Corte di cassazione abbia va-

---

come modificato dal d.p.r. n. 435/01 - non esonera il soggetto obbligato alla dichiarazione dei redditi a vigilare affinché tale mandato sia puntualmente adempiuto

<sup>215</sup> Così, M. DENARO, *Per la mancata dichiarazione risponde sempre il contribuente*, in [www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it)

gliato la correttezza dell'operato del giudice d'appello alla luce dei principi di diritto da essa più volte enunciati.

D'altro canto, la Cassazione non avrebbe potuto valutare in diverso modo la sussistenza dell'elemento soggettivo del reato contestato all'imputato, in quanto avrebbe compiuto una valutazione di merito, come tale esclusa al sindacato del giudice di legittimità.

Altro è il caso, frequente nella prassi, del contribuente ingannato dal proprio commercialista. In quest'ultima ipotesi, è senz'altro da escludere una responsabilità penale a carico del contribuente, il quale, quantunque in prima battuta responsabile in prima persona innanzi all'Amministrazione per le sanzioni amministrative, potrà agire, in via civilistica, nei confronti del commercialista negligente per ottenere il risarcimento danni.

La stessa Amministrazione, sulla base della corretta applicazione dei principi generali vigenti per le sanzioni amministrative, in tali casi annulla in autotutela i ruoli relativi alle sanzioni non appena giunge conferma dalla condanna del professionista per una condotta illecita riferibile agli anni d'imposta contestati al contribuente ingiustamente sanzionato.

Permane, in ogni caso, l'obbligazione tributaria originaria che, per agevolare soggetti vittime di truffa, al più potrà essere oggetto di rateazione concessa dall'Agente per la riscossione territorialmente competente.

## **8) La stabile organizzazione in Italia di società estere e profili di responsabilità penale**

Gli obblighi fiscali, in linea generale, sorgono quando il presupposto impositivo manifesta un qualche collegamento con l'ordinamento giuridico italiano.

Per le persone fisiche, il diritto tributario distingue a seconda che si tratti di contribuenti residenti o non residenti nel territorio dello Stato, in quanto: a) i redditi dei primi sono tassati ovunque vengano prodotti nel mondo (*world wide taxation*) ; b) i redditi dei non residenti in Italia, per contro, sono tassati per la sola parte prodotta nel territorio dello Stato italiano<sup>216</sup>.

Quanto alle imprese, se non residenti, la tassazione presuppone la verifica del regime impositivo ad esse applicabile. Se non sussiste la residenza fiscale in Italia – individuabile anche grazie a presunzioni legali<sup>217</sup> – il principio generale della tassazio-

---

<sup>216</sup> Il criterio di collegamento del contribuente all'ordinamento tributario italiano è dato dal concetto di "residenza fiscale" di cui all'art. 2 T.u.i.r., il quale deriva dalla mera iscrizione anagrafica, dal domicilio (inteso come centro degli affari ed interessi), o dalla dimora abituale. Per il "non residente" opera tutt'altra regola: il criterio di collegamento è quello "reale" dei singoli redditi con il territorio dello Stato, ossia per il fatto che determinati redditi, in base ad una norma di localizzazione, sono qualificati come redditi prodotti in Italia.

<sup>217</sup> Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'art. 2359, co. 1 c.c., in società o enti commerciali se: a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi del citato art. 2359, da soggetti residenti nel territorio dello Stato; b) ovvero se sono amministrati da un consiglio di ammini-

ne è quello della base territoriale, cioè dell'applicazione dell'IRES ai soli redditi prodotti in Italia. La base imponibile dell'imposta, una volta individuati i redditi prodotti in Italia, viene poi determinata a seconda che l'ente abbia o meno una stabile organizzazione nello Stato: a) se vi è stabile organizzazione trovano applicazione le sole regole nazionali in materia di reddito d'impresa, b) se non vi è stabile organizzazione, i redditi dell'ente conservano la loro qualifica nella categoria di appartenenza, e l'imponibile è dato dalla loro somma.

In tema di IVA, infine, si deve ricordare la disciplina tributaria dettata dagli artt. 7 e 17 del d.p.r. n. 633/72, la quale prevede per i soggetti non residenti in Italia l'obbligo del versamento dell'imposta quando abbiano una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Dalle regole sopra descritte, quindi, si ricava che gli stranieri possono assumere la qualifica di soggetto attivo di un reato tributario in base alle regole fissate dal Testo unico delle imposte sui redditi e dall'art. 6 c.p., il cui secondo comma specifica che "il reato si considera commesso nel territorio dello Stato, quando l'azione o l'omissione, che lo costituisce, è ivi avvenuta in tutto in parte, ovvero si è ivi verificato l'evento che è la conseguenza dell'azione od omissione". Per gli enti, naturalmente, la responsabilità penale riguarderà, come si è visto sopra, l'amministratore o il soggetto che abbia operato in violazione della normativa tributaria italiana dalla quale emerga una responsabilità ai sensi del d.lgs. 74/2000.

La possibilità di accertare la responsabilità penale dei soggetti a cui fanno capo società estere è ostacolata dal fatto che tali società spesso operano in altri Stati, sì da far ritenere di non poter essere sottoposte ad obblighi dichiarativi in Italia.

La problematica non appare risolvibile neppure in virtù dell'art. 162, comma 1, del T.u.i.r., il quale dà una definizione di stabile organizzazione che fa leva solo sul profilo materiale, quale "sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato". Per stabile organizzazione la norma intende, nello specifico, a) una sede di direzione; b) una succursale; c) un ufficio; d) un'officina; e) un laboratorio; d) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale.

Per risolvere la questione, viene in aiuto dell'interprete la nozione di stabile organizzazione ricavabile dall'art. 5 del modello di Convenzione OCSE e dell'art. 9 della direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977, che sembra non appiattirsi sul mero profilo materiale, permettendo di ricomprendere attività altrimenti escluse da tassazione.

Dalle fonti normative sovranazionali e interne si ricava che una società straniera sarà gravata dagli obblighi fiscali della normativa italiana – ivi compresa quella penale-tributaria – qualora l'attività della stessa sia esercitata in Italia attraverso una stabile organizzazione.

---

strazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato. V. art. 73, comma 5-bis del T.u.i.r.. In dottrina, Cfr. M. TRIVELLIN, *Profili procedurali di diritto interno conseguenti alla nuova presunzione di residenza in Italia delle società*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 639.

La nozione più ampia di stabile organizzazione è stata, in ultimo, recepita dalla Cassazione<sup>218</sup>: la Suprema Corte ha chiarito che lo svolgimento di un'attività economica in Italia, da parte di una società straniera, può avvenire mediante una stabile organizzazione costituita anche da unità operative presenti nel territorio nazionale, dotate di marcati caratteri di autonomia rispetto alla società estera, fino ad avere una propria personalità giuridica<sup>219</sup>.

La novità del principio espresso dalla Cassazione sta nel riconoscere l'applicabilità della legge italiana – tributaria e penale – non solo per attività eseguite grazie ad articolazioni organizzative o unità operative strettamente collegate alla società madre, ma altresì quando l'attività sia svolta attraverso un ente autonomo, con o senza personalità giuridica, collegato alla società straniera sulla base di accordi contrattuali o anche semplici collegamenti di fatto.

Secondo la Cassazione, il giudice deve quindi ricercare i presupposti per l'applicazione della normativa nazionale, non solo sul piano formale, ma soprattutto su quello sostanziale, poiché il concetto di stabile organizzazione non è incompatibile con l'attribuzione di personalità giuridica e non preclude affatto la corretta imputazione dei rapporti fiscali.

Il principio espresso si colloca, a parere di chi scrive, all'interno di quella corrente giurisprudenziale che tende ad una reinterpretazione delle norme esistenti per sanzionare lesioni all'interesse erariale che in precedenza sfuggivano ad una opportuna repressione.

A nostro avviso, la giurisprudenza sembra aver correttamente operato nella interpretazione delle fonti normative oggi esistenti, anche grazie al principio di effettività, il quale impone di tenere in considerazione nell'attività di ricerca della responsabilità penale, il dato reale più che mere etichette formali, e che trova piena applicazione in tutti i settori della materia, compreso quello penale-tributario<sup>220</sup>.

---

<sup>218</sup> Cfr., Cass., Sez. IV, sent. 20 dicembre 2011, n. 46980, in *Corr. trib.*, 9, 2012, 676, ss.

<sup>219</sup> Unico limite alla individuazione di una "stabile organizzazione" sembra essere l'affidamento di attività di carattere meramente preparatorio o ausiliario a quelle proprie dell'ente di riferimento. In tal senso Cass., sez. trib., 21 aprile 2011, n. 9166, in *L'IVA*, 2011, 7, 5.

<sup>220</sup> Cfr., F. FONTANA, *Stabile organizzazione in Italia di società estera e fattispecie delittuose*, in *Corr. Trib.*, 9, 2012, 675.

## Sezione II

### Le previsioni di “parte generale”

#### 1) La condotta e il concetto di imposta evasa

L'accertamento della responsabilità penale del soggetto attivo presuppone la commissione di una condotta tipica, la quale può essere attiva od omissiva a seconda delle fattispecie incriminatrici.

La condotta in certi casi può essere da sola oggetto di repressione penale quando sia di per sé lesiva di beni giuridici (nel qual caso si parla di reati di mera condotta), ovvero, in altri, la previsione normativa può contemplare la realizzazione di un evento naturalistico, collegato alla condotta da un nesso di causalità (reati di evento).

Con riguardo all'offesa – come ricordato nell'esame dei beni giuridici dei reati tributari – è poi possibile distinguere fra reati di danno (in cui l'offesa è costituita dalla lesione del bene protetto) e reati di pericolo (dove l'offesa è rappresentata dalla mera probabilità del danno).

Ebbene, il diritto penale tributario punisce condotte sia attive che omissive, le quali, per lo più, possono essere legate o alla predisposizione e alla presentazione delle dichiarazioni fiscali o, direttamente, al momento in cui la legge extrapenale richiede di versare, in tutto o in parte, le imposte dovute.

In particolare, le fattispecie dotate di maggiore gravità in termini di lesione dell'interesse erariale (come i delitti di cui agli artt. 2 ed 8) sono state costruite come reati di pericolo e di mera condotta, in cui la consumazione avviene semplicemente con la presentazione di una dichiarazione fraudolenta o con l'emissione di fatture (o altri documenti) per operazioni inesistenti, a prescindere dal fatto che l'erario si avveda delle falsità e si manifesti l'effettivo danno patrimoniale<sup>221</sup>. Le altre fattispecie, all'opposto, sono state ancorate all'effettivo superamento di soglie d'evasione d'imposta, in modo da avvicinarle, quantomeno nelle intenzioni del legislatore, alla categoria dei reati di danno<sup>222</sup>.

---

<sup>221</sup> Riconduce il delitto di dichiarazione fraudolenta *ex art. 2* ai reati di pericolo, Cass., sez. III, sent. 28 febbraio 2003, n. 19781, in *CED Cass.*, rv. 224886; alla medesima categoria è ricondotto il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti cui all'art. 8, Cass., sez. III, sent. 14 novembre 2007, n. 12719, in *CED Cass.*, rv. 239339.

<sup>222</sup> I delitti dichiarativi del d.lgs. n. 74/2000 muniti di soglie (es. quelli degli artt. 3 e 4) si caratterizzano per i seguenti profili:

a) essi sono ancorati al momento di presentazione della dichiarazione ed è esclusa, quindi, ogni rilevanza penale delle c.d. violazioni tributarie «preparatorie». Per tale ragione, non si hanno più reati di pericolo a consumazione anticipata (in corso d'anno), bensì reati aventi ad oggetto la dichiarazione annuale;

b) la repressione penale avrebbe ad oggetto il mancato versamento del tributo, che di regola precede la presentazione della dichiarazione, così come la lesione conseguente alla presentazione della dichiarazione non veritiera;

c) l'evasione – che si può manifestare già prima della presentazione della dichiarazione – costituirebbe, per alcuni, un evento, che tuttavia si concretizza in anticipo rispetto alla consumazione della condotta che dovrebbe determinarlo.

Come si vedrà nel capitolo dedicato all'esame delle fattispecie, vi sono condotte particolarmente insidiose, qualificate da elaborate forme di "frode fiscale" di difficile ricostruzione – spesso collegate alle successive condotte fraudolente della fase di riscossione dei tributi – altre, invece, sono meno complesse ed accertabili rapidamente dalla stessa Amministrazione finanziaria, mediante il raffronto tra quanto dichiarato e ciò che è realmente versato dal contribuente.

A prescindere dalle varie ricostruzioni dogmatiche – in ordine agli elementi strutturali di ciascun reato – le più importanti fattispecie del decreto n. 74/2000 si fondano sulla non facile individuazione della c.d. "imposta evasa", la quale assume un ruolo fondamentale ai fini dell'accertamento tanto dell'elemento oggettivo del reato, quanto di quello soggettivo.

Il concetto è delineato nell'art. 1, lett. f) del d.lgs. n. 74/2000, ove si precisa che esso è da intendere: a) nella "differenza tra imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione"; b) ovvero come "l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine"; c) nonché quale "ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto nella dichiarazione".

In realtà, nonostante le definizioni inserite nel decreto ad ausilio dell'interprete, stabilire quale sia l'ammontare effettivo dell'evasione è indagine complessa che necessita di conoscenze specifiche<sup>223</sup>. Caduta la pregiudiziale tributaria<sup>224</sup>, spetta infatti al giudice penale il compito di procedere alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può sovrapporsi, o entrare in contraddizione, con quella effettuata dal giudice tributario<sup>225</sup>.

Vista la complessità della materia fiscale, è di palmare evidenza che, in realtà, il giudice penale deve delegare la quantificazione degli importi evasi ad un tecnico (consulente), incaricato di ricostruire in maniera analitica la situazione economico-patrimoniale dell'intera annualità fiscale per poter accertare l'ammontare dell'evasione.

Posta la regola generale espressa all'art. 1, la giurisprudenza ha avuto modo di precisare come per "imposta evasa" si debba intendere "l'intera imposta dovuta, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio, fiscalmente

---

In senso parzialmente conforme con quanto sopra riportato, B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, op. cit., 209 ss., per il quale «l'interesse dello Stato al percepimento del tributo viene tutelato solo mediamente» volendo il legislatore punire «la lesione potenzialmente insita nella presentazione d'una dichiarazione mendace».

<sup>223</sup> V. G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, op. cit., 98.

<sup>224</sup> Si è già detto che l'art. 20 del d.lgs. n. 74/2000 prevede espressamente la non sospensibilità del processo tributario in pendenza di quello penale. Il meccanismo del c.d. "doppio binario" tra penale e amministrativo sembra orientato a limitare che fatti considerati non punibili penalmente rimangano totalmente privi di sanzione: quindi la volontà di consentire, nei casi previsti dalla legge, quantomeno l'applicazione della sanzione amministrativa.

<sup>225</sup> Cass., sez. III, 26 febbraio 2008, n. 21213, in *C.E.D. Cass.*, Rv 239984.

detraibili, in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale reale e non del dato puramente formale”<sup>226</sup>. Il giudice dovrebbe pertanto considerare il c.d. “reddito effettivo in senso economico”, cioè valutare i costi realmente sostenuti, anche se non registrati, a condizione che il contribuente ne fornisca idonea prova<sup>227</sup>.

Fin qui il principio di diritto sopra espresso appare corretto. Non del tutto convincente è l’orientamento che esclude a priori l’applicazione, da parte del giudice penale, delle presunzioni legali o delle altre valutazioni di carattere tributario, in base all’opinione che ritiene simili regole non sovrapponibili ai riscontri probatori ben più intensi del processo penale<sup>228</sup>.

In realtà, la normativa tributaria sostanziale e procedurale, come osservato in dottrina, costituisce «la naturale sede» in cui è possibile pervenire alla quantificazione dei valori in questione, ed è quindi logico che non solo l’Amministrazione finanziaria, ma anche il giudice penale vi faccia riferimento: tale normativa «ha valenza *erga omnes*, sebbene, per ciò che attiene al soggetto attivo del rapporto impositivo, l’organo chiamato alla relativa applicazione sia l’Ufficio finanziario indicato dalla legge»<sup>229</sup>. E’ vero che l’accertamento della responsabilità penale non deve appiattirsi sui riscontri contenuti nei diversi atti impositivi tributari, tuttavia, questi atti costituiscono un imprescindibile punto di partenza.

Se quanto detto è vero, allora anche il giudice penale può valutare sulla base delle presunzioni legali valide nel processo tributario, non ostando al loro utilizzo il principio del doppio binario di cui all’art. 20 del d.lgs. 74/2000.

Evidenzia la citata dottrina come, nel processo penale, l’art. 192 c.p.p., consenta al giudice di fondare la propria decisione anche sulla sola prova indiziaria, purché gli

---

<sup>226</sup> Così, Cass., sez. III, sent. 26 febbraio 2008, n. 21213, in *CED Cass.*, Rv. 239983.

<sup>227</sup> Cfr., Cass., sez. III, sent. 7 giugno 2011, n. 35858, in *CED Cass.*, Rv. 251281 «il reato di omessa dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto è oggetto di accertamento non induttivo e quindi legittimo in sede penale quando la determinazione delle imposte evase è operata tenendo conto soltanto dei ricavi aziendali in assenza di elementi che facciano ritenere l’esistenza di costi aziendali».

<sup>228</sup> E’ opinione corrente che presunzioni legali utilizzate dall’Amministrazione finanziaria per quantificare l’entità degli importi dovuti dal contribuente infedele – in quanto prive dei requisiti di gravità, di precisione e di concordanza di cui all’art. 2729 c.c. e all’art. 192 c.p.p. – sarebbero del tutto inidonee a supportare una decisione in merito alla responsabilità penale dell’imputato. L’accertamento della responsabilità, si afferma, non può basarsi su di una ricostruzione meramente ipotetica e presuntiva considerato che, mentre il procedimento amministrativo-tributario, dotato di regole proprie, è finalizzato al recupero a tassazione di quanto occultato all’Erario, il processo penale, anche e soprattutto in virtù del principio di colpevolezza di cui all’art. 27, comma 2, Cost., vincola l’emissione di una condanna alla certezza della colpevolezza del soggetto. Le presunzioni legali tributarie, per le ragioni esposte, sono state definite dalla dottrina come “semplicissime”; così A. TRAVERSI, *Presunzioni tributarie e prove penali*, in *I reati in materia fiscale* a cura di P. Corso e L. Stortoni, Torino, 1990, 778; G. IZZO, *Accertamento induttivo e prova penale*, in *Il Fisco*, n. 27/1990; P. PALADINO, *Presunzioni fiscali semplici tra diritto penale e diritto tributario*, in *Il Fisco*, n. 27/1994.

<sup>229</sup> Così, M. PISANI, *La determinazione dell’imposta evasa nei reati tributari*, in *Fisco*, 2011, 33, 5367 s.s., il quale evidenzia, correttamente, che l’ordinamento tributario vigente è informato al principio dell’autoliquidazione delle imposte per effetto del quale ciascun contribuente «deve provvedere in autonomia alla quantificazione del proprio debito d’imposta, alla relativa dichiarazione e al conseguente versamento di quanto dovuto».



indizi siano “gravi, precisi e concordati” e quindi «idonei a supportare il procedimento inferenziale tipico della prova diversa da quella diretta»<sup>230</sup>.

Quello che qui si intende ricordare, è che la prova legale non può certamente entrare *sic et simpliciter* nel processo penale – determinando una ingiustificata inversione dell’onere della prova a carico dell’imputato<sup>231</sup> – ma appare corretto ritenere che il giudice possa parimenti avvalersi degli stessi elementi che determinano presunzioni, secondo la disciplina tributaria, a condizione che gli stessi vengano assunti come dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori<sup>232</sup>.

Nessun problema sorge, quindi, nell’ipotesi in cui il giudice ravvisi la responsabilità penale dell’imputato in virtù di presunzioni legali tributarie, che trovano all’interno del dibattimento adeguato riscontro in altri dati oggettivi (come, ad esempio, nella utilizzazione di due magazzini per lo stoccaggio di merce; ovvero la mancata annotazione di contabilità di fatture o il mancato rilascio delle stesse ai clienti, il tutto documentato in una contabilità parallela)<sup>233</sup>.

Nella più incerta ipotesi in cui la quantificazione dell’imposta evasa sia basata sulle sole presunzioni tributarie, non bisogna trascurare che il citato art. 192 c.p.p. permette il loro utilizzo sotto forma di indizi. In questo caso, che a parere di chi scrive dovrebbe verificarsi di rado poiché l’evasione fiscale lascia spesso traccia, non sembra da escludere una eventuale condanna, a patto che tali indizi risultino solidi e, come richiesto dall’art. 532 c.p.p., la responsabilità del contribuente venga accertata “oltre ogni ragionevole dubbio”.

A nostro parere, quindi, appaiono corrette le conclusioni alle quali era pervenuta una sentenza della Corte di cassazione – ancorché risalente al precedente sistema penale tributario – per la quale il criterio presuntivo, stabilito dalle disposizioni fiscali, costituisce un fondamento della stessa previsione penale, in quanto non si tratta di uno strumento impiegato esclusivamente dell’Amministrazione finanziaria per individuare il reddito, ma una regola stabilita *ex lege* come contropartita, per bilanciare la particolare facilitazione accordata dalla tenuta della contabilità in forma semplificata<sup>234</sup>. Pertanto, specie all’atto della scelta di particolari regimi fiscali (comunicata all’Amministrazione finanziaria), il contribuente si dimostra consapevole che il proprio reddito verrà valutato sulla base delle specifiche presunzioni individuate dal legislatore e che, integrati tutti gli elementi strutturali e ricorrendo le altre condizioni

---

<sup>230</sup> Cfr., M. PISANI, *ibidem*.

<sup>231</sup> Su tale aspetto si concorda con quanto espresso da recente dottrina, la quale ricorda che il processo tributario vede l’Amministrazione finanziaria agevolata dall’operare delle presunzioni (salvo poi riconoscere al contribuente la possibilità di fornire prova contraria); mentre nel processo penale non vi può essere una ingiustificata inversione dell’onere probatorio, contraria ai principi del “giusto processo” e della parità processuale tra le parti. Cfr., A. IORIO, *I nuovi reati tributari*, Milano 2011, 32.

<sup>232</sup> Così, Cass. sent. 26 settembre 2012, n. 37071, in *C.E.D. Cass.*, Rv. 252019.

<sup>233</sup> Si veda, Cass. sez. III, sent. 9 febbraio 2011, n. 28053, in *Diritto & giustizia*, 2011, 314, per la quale il giudice, in materia tributaria, può legittimamente basarsi, al fine di accertare la responsabilità penale del soggetto per le omesse annotazioni obbligatorie ai fini delle imposte dirette e dell’IVA, sull’informativa della Guardia di Finanza, nonché ricorrere all’accertamento induttivo dell’imponibile quando la contabilità imposta dalla legge sia stata tenuta irregolarmente.

<sup>234</sup> Cass., sez. III, sent. 23 giugno 1997, n. 6937, in *CED Cass.*, Rv. 208955.

eventualmente previste delle fattispecie, il proprio operato può assumere rilievo penale.

Tanto maggiore è il grado di conoscenza di tali regole, quanto più agevole sarà l'accertamento, da parte giudice, dell'elemento psicologico del reato tributario, il quale difetterà – lo si vedrà nel prosieguo – nel caso in cui le violazioni siano conseguenza di erronee valutazioni, ovvero di imprudenza o di imperizia del contribuente.

## 2) Le soglie di punibilità

L'intenzione di perseguire penalmente solo la “grande evasione fiscale”, oltre all'abbandono di ogni rilievo penale dei fatti prodromici al reato, ha fatto sì che venissero introdotte, in talune fattispecie, anche delle soglie di punibilità.

L'art. 9, comma 2, lett. b) e c), della legge delega n. 205/1999, ha vincolato il Parlamento a «prevedere, salvo che per le fattispecie concernenti l'emissione o l'utilizzazione di documentazione falsa e l'occultamento o la distruzione di documenti contabili, soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi», connotati da maggiore disvalore sociale.

Un simile indirizzo muove nella direzione di attuare il criterio di sussidiarietà del diritto penale, il quale assume la veste di una vera e propria linea-guida di politica criminale. Tale criterio, pur non avendo natura di norma precettiva, viene impiegato per giustificare il ricorso allo strumento penale solo quando gli altri settori dell'ordinamento non sono in grado di offrire una tutela adeguata ai beni giuridici da garantire<sup>235</sup>.

La tecnica legislativa adottata è stata quella di considerare, a volte anche congiuntamente, due parametri quantitativi: a) il valore della base imponibile<sup>236</sup>; b) la stessa imposta evasa, così come quantificata dall'Amministrazione finanziaria.

La riforma, invero, fissava soglie di importi e valori piuttosto elevati, tanto da suscitare perplessità per aver associato il loro superamento alla singola imposta e non al

---

<sup>235</sup> Nonostante vi sia in dottrina qualche voce critica che sottolinea l'effetto paradossale tipico delle soglie quantitative, vale a dire un differente trattamento di fronte al diritto penale di fatti che si distinguono per una irrisoria differenza quantitativa (v. E. LO MONTE, *Prime osservazioni sul Progetto di decreto legislativo (ai sensi dell'art. 9 della l. n. 205/1999) di riforma dei reati tributari*, in *Rass. trib.*, 2000, 140 ss.), la dottrina maggioritaria non ravvisa problemi di sorta all'inserimento di appositi limiti alla rilevanza penale per le seguenti ragioni: a) è lo stesso principio di frammentarietà che impone al legislatore di scindere le condotte tipiche da quelle che non hanno significato per il diritto penale; b) la soglia deve obbedire, come i restanti elementi della fattispecie, al principio di legalità, e pertanto non può dare adito ad interpretazioni in *malam partem*; c) nel caso dei reati tributari, al di sotto delle soglie, comunque non si manifesta una indifferenza rispetto a quelle condotte, atteso che opera la disciplina degli illeciti amministrativi tributari. Cfr., A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, op. cit., 32-33. Cfr., altresì G. M. Flick, *Dall'andante con moto all'adagio ma non troppo e viceversa. Variazioni sul tema del diritto penale dell'economia*, cit., per il quale il ricorso, nel diritto penale tributario, ad indici quantitativi di punibilità, come le soglie di rilevanza, appare congruo (a differenza di altri settori del diritto penale dell'economia, come quello societario, dove le esigenze di tutela dei diversi beni giuridici sconsigliano l'impiego di un simile strumento).

<sup>236</sup> Ad esempio, per le fattispecie di cui agli artt. 3 e 4 d.lgs. n. 74/2000, viene considerato “l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi”.

cumulo di quanto evaso nel medesimo periodo fiscale<sup>237</sup>. La delicata situazione dei conti pubblici ha quindi spinto il legislatore – con il d.l. n. 138 del 2011 – a rivedere, decisamente a ribasso, sia le soglie relative all'imposta evasa, sia quelle concernenti l'importo percentuale riferito all'imponibile, ampliando la portata applicativa delle fattispecie che le contengono, nell'ottica di una maggiore persecuzione dell'evasore fiscale<sup>238</sup>.

Oltre a ciò, deve qui ricordarsi l'annosa ma ancora attuale questione dell'incerta natura di dette soglie, dalla quale seguono conseguenze pratiche in ordine alla configurabilità del reato tributario in cui esse sono previste.

La dottrina, interrogandosi sul punto, ha delineato due tesi, già all'indomani dell'introduzione del d.lgs. n. 74/2000:

- a) la prima ritiene che dette soglie integrino condizioni obiettive di punibilità;
- b) la seconda, invece, considera i parametri numerico-contabili previsti dalle fattispecie come elementi costitutivi del reato<sup>239</sup>.

Quanto alla tesi *sub a)*, occorre qui richiamare la scarna disposizione di cui all'art. 44 c.p., per la quale "quando per la punibilità del reato la legge richiede il verificarsi di una condizione, il colpevole risponde del reato, anche se l'evento, da cui dipende il verificarsi della condizione, non è da lui voluto".

Acclarata l'appartenenza di tali condizioni al diritto penale sostanziale, per il fatto che esse consentono la punibilità del reato (e non la procedibilità), in dottrina si discute, ancora oggi, sulla loro compatibilità con il principio di responsabilità colpevole.

---

<sup>237</sup> Critico nei confronti di questa scelta è, ad esempio, A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 351. Lo stesso autore – in *La tutela penale della "prestazione d'imposta"*, Torino, 2007, 159 – considera deprecabile la scelta di aver voluto apporre soglie anche al delitto di cui all'art. 3, ravvisando la presenza di una "norma di favore".

Sul punto si veda P. VENEZIANI, *Le soglie di punibilità nei delitti tributari*, in *Studi in onore di M. Romano*, Vol. III, Napoli, 2011, 2153 ss., per il quale «l'inserimento delle soglie nella tipicità del fatto di cui all'art. 3 lascia spazio a dubbi circa la correttezza dell'operato del legislatore». Per l'autore – stante la scelta di distinguere le fattispecie dichiarative di cui agli artt. 2 e 3 sulla base di un diverso connotato di offensività della condotta del contribuente – il legislatore avrebbe dovuto: a) differenziare il loro livello sanzionatorio; b) ovvero «pensare ad una soglia in relazione a entrambe le ipotesi di dichiarazione fraudolenta, o meglio [...] ad un'unica fattispecie di dichiarazione fraudolenta, il cui disvalore fosse incentrato, oltre che sulla frode, sull'evasione superiore a un certo limite».

<sup>238</sup> Il delitto di dichiarazione fraudolenta realizzata mediante altri artifici si configurava quando congiuntamente: a) l'imposta evasa risultava superiore, con riferimento a una singola imposta, a 77.468,53 euro; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, superava il 5% di quelli dichiarati ovvero a 1.549.370,70 euro. La fattispecie, nella sua attuale formulazione, richiede una imposta evasa superiore a 30 mila euro ed un ammontare complessivo degli elementi fittizi superiore a 1 milione di euro.

Il delitto di dichiarazione infedele prevedeva congiuntamente: a) una evasione d'imposta maggiore di euro 103.291,38; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione superiore al 10% di quelli dichiarati, ovvero 2.065.827,60 euro. Ad oggi la prima soglia è stata ridotta a 50 mila euro, mentre gli elementi attivi occultati sono stati portati a 2 milioni di euro.

L'omessa presentazione della dichiarazione, con riferimento alle singole imposte, da una evasione di 77.468,53 euro, scatta ora con la più bassa evasione superiore ad euro 30 mila euro.

<sup>239</sup> La contrapposizione tra i due orientamenti trova conferma anche dal fatto che la condizione di punibilità non può identificarsi (per alcuni) con l'evento del reato. Così, P. CURATOLA, *Condizioni obiettive di punibilità*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1961, 810.

E' noto che le condizioni obiettive di punibilità si distinguono in quelle "a contenuto offensivo", o "intrinseche", (ad es. il pericolo per la pubblica incolumità nell'incendio di cosa propria) e in quelle c.d. "estrinseche", in cui l'evento condizionante risulta estraneo all'offesa (o comunque non accentrante in sé l'intera offesa)<sup>240</sup>. In base ad autorevole insegnamento, mentre per le prime la compatibilità con il principio di colpevolezza richiede di considerarle come elementi costitutivi del reato, pena l'introduzione nel nostro ordinamento di ipotesi di responsabilità oggettiva occulta<sup>241</sup>, le seconde non pongono problemi di costituzionalità, poiché, non appartenendo all'offesa, si limitano a circoscrivere la punibilità di un fatto già espresso nel suo disvalore e di per sé meritevole di pena (ad es. presenza nel territorio dello Stato dell'autore del delitto comune)<sup>242</sup>. Soltanto le condizioni estrinseche, pertanto, sarebbero conformi ai principi di diritto penale, e risponderebbero alla funzione politico-criminale di delimitare la punibilità, condizionandola al verificarsi di taluni avvenimenti sottoposti anch'essi al principio di legalità<sup>243</sup>.

Parte della dottrina sostiene, perciò, che le soglie dei reati tributari rappresentano condizioni obiettive di punibilità di natura estrinseca, trattandosi di elementi che si pongono al di fuori del fatto, funzionali alla selezione delle omissioni più gravi, con riferimento non già al bene direttamente protetto (la veridicità delle dichiarazioni fiscali), ma all'oggetto finale della tutela (la corretta ed effettiva percezione delle imposte)<sup>244</sup>.

<sup>240</sup> Per un inquadramento generale, v. G. NEPPI MODONA, *Condizioni obiettive di punibilità*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1988.

<sup>241</sup> Così. F. MANTOVANI, *Diritto penale*, op. cit., 805. Di diverso avviso F. ANGIONI, *Condizioni di punibilità e principio di colpevolezza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.* 1989, 1498 e 1510 ss., per il quale le condizioni obiettive intrinseche possono essere configurate, ma comunque «coperte almeno dalla colpa».

<sup>242</sup> T. PADOVANI, *Diritto penale*, op. cit., 362; R. GAROFOLI, *Manuale di diritto penale, parte generale*, cit. 601.

<sup>243</sup> G. NEPPI MODONA, *Concezione realistica del reato e condizioni obiettive di punibilità*, in *Riv. it.*, 1971, 184.

<sup>244</sup> Cfr. L. PISTORELLI, *Quattro figure contro il contribuente infedele*, in *Guida al diritto*, n. 14, 2000, 60; Si veda, altresì, con riferimento alla fattispecie di omessa dichiarazione, R. BRICHETTI, *Sopra i 150 milioni l'omessa dichiarazione è reato*, in *Guida al diritto*, n. 14, 2000, 72; Id., *Le fattispecie di frode fiscale introdotte dal d.lgs. n. 74/2000: brevi considerazioni a margine della riforma penale tributaria*, in V. E. Falsitta (a cura di), *Diritto penale tributario. Aspetti problematici*, Milano 2001, 35; SPAGNOLO, *Reati tributari*, in *Diz. dir. pubbl.* Cassese, V, Milano, 2006, 4894.

In senso parzialmente difforme, A. MANNA, *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2000, 128 (nota 33), per il quale non si tratta di condizioni obiettive di punibilità estrinseche, bensì intrinseche «perché la loro previsione non risponde ad esigenze di pura opportunità di politica criminale, tanto che non appaiono certo assimilabili alle classi che ipotesi della flagranza e della presenza del reo nel territorio dello Stato». Dello stesso avviso, A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, op. cit., 369.

In argomento, vedasi anche A. LANZI, *Illeciti penali* in A. Lanzi - P. Aldrovandi, *L'illecito tributario*, Padova, 2001, pp. 129-130, (con opinione mantenuta anche nell'edizione successiva, pagg. 148-149) i quali, in un primo tempo, hanno ravvisato nelle soglie di punibilità di cui all'art. 3 del d.lgs. 74/2000, delle condizioni obiettive di punibilità, «ossia degli elementi oggettivi, di per sé staccati dalla colpevolezza dell'agente, al cui obiettivo verificarsi la condotta tenuta acquista rilevanza penale ed è punibile». Gli autori osservano, inoltre, come in tale contesto, la colpevolezza non abdichi al suo ruolo essenziale, dal momento che, attraverso il dolo specifico richiesto, si individua e si tipicizza una condotta teleologicamente orientata alla evasione d'imposta; e del resto, mediante il dolo generico,

La previsione di condizioni obiettive di punibilità, che presuppongono un reato già perfetto e già espresso nel suo disvalore, nel diritto penale-tributario sembra comportare uno spostamento della tutela penale verso il bene giuridico della cosiddetta trasparenza fiscale (o funzione di accertamento), seppure con tutti i limiti afferenti all'elemento oggettivo del reato che, si è visto, impediscono di perseguire la totalità dei comportamenti omissivi o infedeli così come accadeva con la l. n. 512/82.

L'orientamento in esame pare fondarsi su due regole generali della legge extrapenale:

- la prima è che, in molti casi, le norme tributarie prevedono il pagamento del tributo prima della presentazione della dichiarazione (la quale contiene una sorta di riepilogo dei dati su cui calcolare le imposte complessivamente dovute);
- la seconda è quella che riconosce all'Amministrazione finanziaria specifici poteri di rettifica in sede di controllo formale delle dichiarazioni (ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del d.p.r. n. 600/1973 per le imposte dirette e degli artt. 54 e 54-*bis* del d.p.r. n. 633/1972 per l'IVA) nonché del potere di intervenire, in autotutela, modificando gli importi in un primo momento contestati negli avvisi di irregolarità e negli avvisi di accertamento.

Ne discende, quindi, come l'ammontare esatto dell'imposta evasa non sia determinabile dal contribuente *ex ante* in termini di certezza, e che, pertanto, le soglie andrebbero a collocarsi al di fuori della cerchia degli elementi costitutivi del reato, come dato numerico di determinazione aritmetica<sup>245</sup>.

La principale conseguenza di questa ricostruzione appare quella di riavvicinare tali delitti alla categoria dei reati di pericolo concreto, non richiedendo gli elementi costitutivi delle singole fattispecie l'intervenuta lesione dell'interesse patrimoniale dello Stato all'esatta percezione dei tributi<sup>246 247</sup>.

---

necessario ma non sufficiente per la punibilità di tale condotta, «si richiede che l'indicazione di ogni elemento attivo inventario o passivo fittizio, che concorre a formare il dato quantitativo delle soglie di punibilità, sia accompagnata dalla piena consapevolezza e rappresentazione sia della specifica falsità che dell'ammontare di tali elementi mendaci; in modo tale che la colpevolezza pienamente investe ogni elemento che caratterizza la condotta tipica, relativamente alla quale le soglie di punibilità non sono altro che degli elementi meramente consequenziali sul piano oggettivo, e dunque staccati, solo di per sé, dalla colpevolezza».

Gli autori, tuttavia, nel loro ultimo lavoro hanno mutato opinione aderendo all'impostazione maggioritaria. Essi affermano che i limiti quantitativi dedotti nelle soglie non sarebbero «eventi futuri ed incerti rispetto alla condotta del contribuente», poiché «l'*an* e il *quatum* del tributo sono normativamente predeterminati al momento del verificarsi del presupposto dello stesso [...] senza che sia lasciato sul punto alcun potere discrezionale all'Amministrazione finanziaria. Cfr., A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto tributario*, op. cit., 224 ss.

<sup>245</sup> Così, A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, op. cit., pagine 362-364 e 366.

<sup>246</sup> Vedasi. A. MANNA, *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, cit. 127-128, il quale – nel riconoscere nelle soglie delle condizioni obiettive di punibilità di natura intrinseca, rispetto al «bene finale» dell'interesse alla corretta percezione del tributo – rileva come i delitti in esame si presentino come ipotesi di pericolo concreto in quanto «per aversi la consumazione del reato, è necessario che la condotta «infedele», avente ad oggetto la dichiarazione, sia idonea, in base ad un giudizio *ex ante* ed in concreto, a realizzare il risultato dell'evasione».

Con ogni probabilità, questa dottrina si ricollega alle regole tributarie dalle quali emerge come il danno all'Esercizio possa determinarsi anche in futuri periodi d'imposta rispetto a quello cui si riferisce la dichiarazione fiscale. Si pensi al caso dell'aumento fittizio delle componenti negative in modo da di-

Per questa prima teoria, pertanto, i suddetti reati sussisterebbero *ipso facto* quando il contribuente agisca al fine di conseguire, dall'evasione, una illecita utilità: la punibilità del fatto non richiederebbe l'accertamento della volontà di evadere le specifiche entità indicate dalle fattispecie incriminatrici.

L'altra tesi (*sub b*), per contro, esclude che le soglie dei delitti tributari integrino le particolari condizioni di cui all'art. 44 c.p., in quanto esse non costituirebbero un avvenimento futuro e incerto in grado di determinare la punibilità.

La dottrina maggioritaria<sup>248</sup>, nell'aderire a quest'ultimo orientamento, ha costantemente osservato che l'esatta quantificazione dell'importo del tributo evaso rappresenterebbe un elemento costitutivo del reato: quindi, pure la verifica del superamento delle soglie sarebbe «perfettamente ed esclusivamente sotto il controllo dell'agente, al quale sino all'ultimo, anche in considerazione della esclusione della punibilità del tentativo, rimane aperta la possibilità di non commettere reato»<sup>249</sup>.

In base a questa tesi verrebbe rafforzata la natura dei reati tributari dotati di soglie quali delitti di evento e di danno patrimoniale, la cui consumazione richiederebbe la realizzazione dell'evento di evasione d'imposta nella misura minima indicata nelle singole norme. Il bene giuridico protetto si identifica, in tal modo, soprattutto nella tutela degli interessi patrimoniali dello Stato, la cui diretta lesione diviene elemento costitutivo del reato.

Ciò comporta che il *quantum* oggetto di evasione sia ricompreso nel dolo richiesto per la sussistenza del reato e sia perciò anch'esso preveduto e voluto dal soggetto agente come conseguenza della propria azione od omissione.

L'argomento posto a fondamento della prima tesi, che fa leva sulla inconoscibilità a priori dell'imposta evasa, sembra condurre al risultato che la condizione obiettiva di punibilità «debba prescindere da un'ascrivibilità della stessa sulla base di un coefficiente modellato sulla falsa riga della colpa»<sup>250</sup>. Diversamente, il punto di forza di questa seconda impostazione è, indubbiamente, una piena conformità al principio di colpevolezza.

Questa seconda teoria troverebbe, inoltre, un forte appiglio nella *ratio* ispiratrice del d.lgs. n. 74/2000, vale a dire escludere la rilevanza penale delle mere irregolarità

---

minuire l'imponibile e, quindi, l'imposta dovuta. Non sempre l'indicazione di costi fittizi porta ad un risultato netto positivo (utile) di periodo, essendo del tutto possibile che dal rapporto costi/ricavi risulti un pareggio o una perdita, la quale è rinviabile a periodi d'imposta successivi per ridurre gli utili eventualmente conseguiti.

<sup>247</sup> In dottrina si è difatti affermato che con il d.lgs. n. 74/2000 il legislatore «abbia decisamente imboccato la strada dei reati di pericolo concreto, modulati con la variante, ben nota all'esperienza penale del settore, delle condizioni obiettive di punibilità, agganciate, queste ultime, nella maggior parte dei casi, a fatti di rilevante evasione finale di imposta». Così, M. PROCIDA, O. BOSIZIO, *Nuovi reati in materia di dichiarazione e bene giuridico protetto*, in *Fisco*, 2002, 25, 4023.

<sup>248</sup> Si veda, ad esempio, F. ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale - Leggi complementari*, Vol. II, Padova, 2008. Più di recente, B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, Milano, 2011, 213; A. D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *I reati tributari* (a cura di A. D'Avirro-M. Giglioli), Milano, 2012, 84-85. In tal senso anche G. L. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2009, 66-67.

<sup>249</sup> Così, S. GENNAI-A. TRAVERSI, *I delitti tributari*, op. cit., 43.

<sup>250</sup> In tal senso P. VENEZIANI, *Le soglie di punibilità nei delitti tributari*, cit., 2148.

formali e dei fatti ritenuti di “piccola evasione fiscale”, con effetto deflattivo sui processi penal-tributari. La stessa relazione governativa, difatti, afferma testualmente che le soglie di punibilità «sono da considerarsi alla stregua di elementi costitutivi del reato e, in quanto tali, debbono essere investiti dal dolo»<sup>251</sup>.

Di analogo intendimento è la giurisprudenza maggioritaria, la quale già con la sentenza a Sezioni Unite n. 35 del 2001 aveva preso posizione sul punto affermando che l'illecito previsto dalla nuova normativa costituisce un delitto in cui elemento soggettivo è rappresentato dal dolo preordinato alla realizzazione dell'evento, costituito dall'evasione dell'imposta in misura non inferiore alla soglia prevista, con correlato danno per l'erario<sup>252</sup>.

Si deve registrare, tuttavia, una reviviscenza del primo indirizzo, sostenuto sino ad oggi da giurisprudenza minoritaria<sup>253</sup>, inaspettatamente riproposto dalla Suprema Corte sulla base dell'unico precedente conforme rilevato in materia (Cass., sez. III, sent. n. 15164/2003). Con una vera e propria inversione di rotta, la Cassazione ha stabilito che «la soglia di punibilità contemplata dal legislatore per il delitto di omessa dichiarazione non rientra tra gli elementi costitutivi del reato, in quanto è una condizione obiettiva di punibilità»<sup>254</sup>.

---

<sup>251</sup> Cfr., Relazione Governativa al d.lgs. 74/2000, cit., punto 3.1.2.

<sup>252</sup> V. Cass., SS.UU., sent. 15 gennaio 2001, n. 35, in *Il Fisco*, 4, 2001, 1169. Tra le prime sentenze si veda anche: Cass., sez. III, sent. 5 luglio, 2000, n. 10346, in *CED Cass.*; Cass., sez. III, 11 gennaio 2001, n. 10873, in *Il Fisco*, 2001, 11658. Questa posizione trova conferma, sebbene in via incidentale, anche in una sentenza della Corte costituzionale per la quale la nuova disciplina risulta a favore del recupero alla fattispecie penale tributaria del momento dell'offesa degli interessi dell'erario portando il legislatore a focalizzare la risposta punitiva sulla dichiarazione annuale, quale atto che realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e definitivo dell'evasione, negando rilevanza penale autonoma alle violazioni a monte della dichiarazione stessa. Così, Corte cost., sent. 15 marzo 2002, n. 49, in *Foro It.*, 2003, I, 419.

Per una sintesi di quanto detto, si veda Trib. Bologna, 13 febbraio 2004, in *Dir. prat. soc.*, 2004, 22, 91, ove si ribadisce che «la fattispecie di cui all'art. 3 d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, prevede che il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici sia integrato quando la falsa indicazione in dichiarazione degli elementi attivi o passivi porti al superamento congiunto di due soglie, da considerarsi alla stregua di due elementi costitutivi del reato e come tali investiti dal dolo».

<sup>253</sup> Per la precisione, prima che intervenisse la Cassazione, vi era già stata una pronuncia dell'Ufficio del GIP di Milano del 30 marzo 2010, in *Foro ambrosiano*, 2010, 3, 300, per la quale l'art. 4 del d.lgs. n. 74/2000 contemplerebbe soglie oggettive di punibilità (oltre ad una clausola di sussidiarietà e all'elemento soggettivo del dolo specifico). Deve quindi intendersi quale reato di condotta, anche se il disvalore espresso è di danno, atteso che una dichiarazione che esponga in modo non veritiero gli elementi su cui calcolare l'imposta integra per definizione “evasione fiscale” nella accezione indicata dall'art. 1 comma 1 lett. f) del d.lgs. 74. La dichiarazione infedele viene comunque a perfezionarsi all'atto della presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del contribuente a ciò tenuto.

<sup>254</sup> Cass., sez. III, 26 maggio 2011, n. 25213, in *Riv. dir. trib.*, 11, 238, 2011, con nota di V. CARDONE, *La natura giuridica della soglia di punibilità prevista dal legislatore per il delitto di omessa dichiarazione*.

In tale sentenza, la Cassazione sembra fare propria, con riferimento al delitto di omessa dichiarazione, l'opinione di A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, op. cit., 370, il quale ricava, proprio dalla fattispecie di cui all'art. 5, un argomento a favore della tesi che individua in dette soglie delle condizioni obiettive di punibilità. L'autore afferma che, in tal caso, «mancando *in nuce* una dichiarazione dei redditi, il criterio di determinazione della misura dell'imposta dovuta dipende da valutazioni dell'Amministrazione finanziaria largamente fondate su giudizi presuntivi ed induttivi sulla misura della ricchezza prodotta e degli affari sottratti all'imposizione e della misura del presumibile

Il ricorso dell'imputato, in piena aderenza al percorso logico dell'orientamento maggioritario, si basava proprio sull'assunto difensivo della necessaria sussistenza dell'elemento psicologico anche per la soglia di punibilità, dovendo essere accertata, per il ricorrente, non solo l'intenzione di evadere, ma altresì l'evasione oltre una certa quantità.

La Cassazione – nel rigettare il ricorso – ha specificato che dette soglie attengono ad un limite quantitativo dell'evento, trattandosi di un accadimento in grado di arricchire la sfera dell'offesa del reato. Il soggetto agente, stante questa ricostruzione dommatica, non deve rappresentarsi l'ammontare della evasione, ma la sola finalizzazione della condotta all'evasione. Il reato si perfeziona, quindi, nel momento in cui la condizione si verifica, pur se non voluta dall'agente medesimo.

Quella che poteva sembrare una pronuncia isolata ha trovato ulteriore conferma in altra sentenza della Cassazione<sup>255</sup>, per la quale l'avvenuto superamento delle soglie previste dall'art. 4 (dichiarazione infedele), al pari di quella del delitto di omessa dichiarazione, costituisce una vera e propria condizione oggettiva di punibilità «come tale sottratta alla rappresentazione del fatto da parte del soggetto agente», alla stregua di un accadimento che arricchisce la sfera dell'offesa del reato, non accentrando in sé tutta l'offensività del fatto, ma comportandone solo un ulteriore aggravamento. Al di sotto di tale soglia «l'interesse dell'Amministrazione finanziaria alla esatta dichiarazione annuale dei redditi e dell'IVA è presidiato dalle conseguenze civili delle violazioni dell'obbligazione posta a carico del contribuente (interessi di mora e sanzioni)».

Sembra, quindi, come anche in tema di soglie di punibilità, la Cassazione abbia inteso adottare un orientamento in grado di agevolare la pubblica accusa, attraverso un onere probatorio meno gravoso, ritenendo più agevole dimostrare un dolo di evasione “puro e semplice”, piuttosto che un dolo da riferire anche alla quantificazione *ex lege* delle soglie<sup>256</sup>.

In considerazione delle citate sentenze del Giudice di legittimità, che hanno rimesso in discussione la natura delle soglie di punibilità e creato un contrasto interpretativo tra diverse sezioni della Cassazione, a nostro avviso appare probabile un intervento, a breve, delle Sezioni Unite in grado di chiarire sia la natura giuridica delle soglie e sia il tipo di verifica dell'elemento soggettivo che il giudice deve compiere<sup>257</sup>.

---

costo di produzione degli stessi, pur sempre da valutare se non si vuole violare il precetto costituzionale della corrispondenza della pretesa impositiva alla capacità contributiva».

<sup>255</sup> Cass., sez. III, sent. 14 febbraio 2012, in *CED Cass.*, rv. n. 251892.

<sup>256</sup> Le critiche a tale impostazione, con ogni probabilità, non mancheranno di farsi sentire. Già all'indomani dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 74/2000, rilevava questo rischio A. MANNA, *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, cit. 127-128, per il quale le condizioni obiettive di punibilità estrinseche sono impiegate al solo fine di «semplificare le difficoltà che in sede di processo penale si incontrerebbero inevitabilmente in sede di prova della colpevolezza». L'autore, per evitare questi rischi, riconduce dette soglie di punibilità alle condizioni obiettive di punibilità intrinseche, addebitabili in conformità al principio di colpevolezza, richiedendosi quantomeno la prevedibilità delle medesime.

<sup>257</sup> Dello stesso parere, V. CARDONE, *La natura giuridica della soglia di punibilità*, cit., 238 ss.



Si è visto, quando si è parlato dell'imposta evasa, come la dimostrazione del superamento della soglia sia attività del giudice penale, il quale deve per forza ricorrere alle regole del diritto tributario, pur potendo, in motivazione, discostarsi dalle valutazioni compiute nella sentenza della Commissione tributaria.

In linea generale, sembra imporsi la tesi per la quale il giudice penale dovrebbe accertare il superamento della soglia dando prevalenza al dato fattuale reale, rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario<sup>258</sup>. Il ricorso a presunzioni di carattere legale, tuttavia, non deve escludersi a priori, potendo operare in assenza di elementi capaci di individuare con ragionevole certezza l'imponibile da sottoporre a tassazione<sup>259</sup>.

L'autonomia del giudice penale è un fatto comunque incontestabile, anche quando intervenga il "patteggiamento" – tra contribuente e Amministrazione finanziaria – di una definizione concordata della pretesa erariale per importi che, così ricalcolati, risultino inferiori alla soglia di punibilità penale<sup>260</sup>.

In linea di massima, vale l'accertamento del *quantum* di imposta evasa effettuato dall'Amministrazione finanziaria, non potendosi ipotizzare il reato laddove la pretesa tributaria, formalizzata dalle Agenzie fiscali, si collochi al di sotto della soglia suddetta.

Premesso ciò, la Cassazione non ha mancato di specificare – stante l'autonomia del giudice penale – che l'eventuale ridimensionamento dell'imposta richiesta al contribuente non è affatto vincolante, potendo il giudice ritenere superata la soglia di punibilità, per essere l'imposta evasa di ammontare superiore rispetto a quella individuata in sede di ridefinizione, dall'ufficio tributario. La Corte soggiunge, tuttavia, che l'importo definito in sede tributaria non può essere semplicemente "cancellato" nel giudizio penale, ma occorre la positiva dimostrazione delle ragioni che danno prova dell'incompletezza dell'accertamento tributario. Devono, in definitiva, positivamente dimostrarsi ulteriori circostanze non conosciute dal Fisco al momento della definizione della pretesa (emerse magari successivamente, o coperte dal segreto delle indagini), o, se conosciute, per qualche motivo non utilizzabili in tale sede.

A nostro avviso, esigenze di tutela erariale imporrebbero, in simili ipotesi, che l'Amministrazione si costituisca parte civile nel giudizio penale per ottenere, in quella sede, la condanna al pagamento del differenziale accertato, a titolo di ristoro patrimoniale.

---

<sup>258</sup> Ad esempio verificando, in primo luogo, le singole voci del reddito d'impresa e, in secondo luogo, contrapporre ai ricavi i costi di gestione (cfr. Cass. 28 maggio 2008 n. 21213).

<sup>259</sup> Di recente, peraltro, i Giudici di legittimità hanno ribadito che la determinazione delle imposte evase – al fine di valutare il superamento della soglia di punibilità – è legittimamente operata anche tenendo conto soltanto dei ricavi aziendali, in assenza di elementi che facciano ritenere l'esistenza dei relativi costi (cfr. Cass. 28 maggio 2012 n. 20286, nella quale è stata richiamata Cass. 4 ottobre 2011 n. 35858); soluzione che finisce per gravare il contribuente di un rilevante onere.

<sup>260</sup> Cass., sez. III, sent. 2 dicembre 2011, n. 5640, in *D&G*, 2012, 0, 114, con nota di L. R. CORRADO, *Adesione, non c'è evasione se l'imposta scende sotto la soglia penale*. Nel caso esaminato dalla Suprema Corte, la ridefinizione dell'obbligazione tributaria si è avuta a seguito dell'adesione ad un avviso di accertamento, ma il principio appare applicabile anche ad altri istituti, come la conciliazione giudiziale o, in futuro, alla neonata "mediazione" tributaria.

### 3) L'elemento soggettivo

Si è detto che i delitti in tema di dichiarazione possono essere perfezionati solo da chi, in base a quanto previsto dal diritto tributario, ha l'onere di presentare le dichiarazioni annuali (relative alle IIDD ed IVA) per mezzo delle quali calcolare le imposte dovute. Le fattispecie poste a tutela della riscossione dei tributi, diversamente, sono dirette a punire chi non adempie alla propria obbligazione nei confronti dell'Erario nei termini stabiliti, magari ostacolando scientemente la fase della riscossione.

L'analisi dell'elemento soggettivo dei reati tributari, in base alla relazione governativa, sembrerebbe non comportare problemi di sorta. Nel dettaglio, il d.lgs. n. 74/2000 enuncia che per i delitti "dichiarativi" (artt. 2-3-4-5) il fine perseguito è quello di "evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto"; mentre per il delitto di "emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" (art. 8), il fine è quello di "consentire a terzi l'evasione" delle predette imposte. Il delitto di "occultamento o distruzione di documenti contabili" (art. 10) prevede in via alternativa ambedue le finalità<sup>261</sup>; e, infine, il delitto di sottrazione fraudolenta (art. 11) il fine di "sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte".

Costituiscono una vera e propria eccezione rispetto all'originario intendimento del legislatore le fattispecie di "omesso versamento di ritenute certificate" (art. 10-bis), "omesso versamento IVA" (art. 10-ter) e "indebita compensazione" (art. 10-quater) per le quali è prevista chiaramente la punibilità a titolo di dolo generico.

Dato che l'evasione – si è detto – consiste nella sottrazione di redditi o di ricavi al procedimento impositivo, per espressa previsione normativa si è specificato che essa ricomprende sia l'indebito conseguimento di rimborsi e sia il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta<sup>262</sup>.

Ciò detto, in realtà, un esame della giurisprudenza mostra come il diverso modo di intendere l'elemento soggettivo, in raffronto agli altri elementi costitutivi incida sulla stessa natura dei principali reati del d.lgs. n. 74/2000.

La posizione giuridica funzionale di diritto tributario, attribuita a determinati cittadini, avrebbe spinto il legislatore, secondo autorevole dottrina, a strutturare molti dei delitti *de quo* con la previsione del dolo specifico: elemento soggettivo strettamente

---

<sup>261</sup> Quasi a chiusura del sistema dei delitti tributari, il legislatore ha incluso in due fattispecie il dolo di "consentire a terzi l'evasione" (artt. 8 e 10) al fine di evitare che condotte secondarie di evasione possano non trovare perfetta rispondenza al modello di responsabilità penale mediante il concorso di persone nel reato *ex art.* 110 c.p.

<sup>262</sup> L'indebito conseguimento di rimborsi e il riconoscimento di crediti non dovuti sono stati accumulati alla "classica" evasione dall'art. 1, comma 1, lett. d) del d.lgs. 74/2000: si profila, infatti, anche per queste condotte illecite, un danno per l'erario atteso che il contribuente infedele ottiene una scorretta erogazione di somme di danaro da parte dello Stato, ovvero il pagamento di minori imposte (conseguente alle compensazioni tra debiti e crediti tributari in realtà inesistenti).

connesso alla posizione fiscale del contribuente che presenta la dichiarazione e che, di conseguenza, beneficia del mancato pagamento delle imposte<sup>263</sup>.

In generale, questa particolare forma di dolo richiede, in capo all'agente, la rappresentazione e la volizione del fatto descritto dalla fattispecie, con l'ulteriore rappresentazione di un fine particolare il cui compimento non è tuttavia necessario per l'esistenza del reato stesso<sup>264</sup>.

Il dolo specifico può costituire uno strumento di politica criminale impiegato per delimitare l'ambito di punibilità della fattispecie, impedendo l'assoggettamento a sanzione penale di tutti i comportamenti di natura colposa, nonché delle condotte dolose poste in essere per scopi diversi da quello specificato nella disposizione incriminatrice<sup>265</sup>.

Se si trasportano queste considerazioni nei reati tributari, si ricava come per essi non sia richiesto il conseguimento della evasione, di talché l'eventuale manifestazione dell'evento lesivo (il danno erariale) costituisce un mero *post-factum* non punibile.

In base a quanto detto, la previsione del dolo specifico non sembra necessariamente configurare con la presenza di soglie di punibilità<sup>266</sup>.

La previsione, nella medesima fattispecie, del dolo specifico e della condizione di punibilità potrebbe spiegarsi nell'intenzione di individuare nel novero delle condotte che esprimono, in sé, un'offesa al bene giuridico – e come tali già meritevoli di sanzione – quelle che rivelano, in misura maggiore, il "bisogno di pena".

Sarebbe possibile, pertanto, riscontrare un "rapporto sinergico" tra condizioni obiettive di punibilità e dolo specifico<sup>267</sup>. Laddove, infatti, si preveda che il soggetto agisca al fine di raggiungere un obiettivo ulteriore al fatto-base, e, contestualmente, il medesimo fine sia indicato nella fattispecie in modo da riconnettervi la punibilità, a fronte di un fatto *ex se* meritevole della pena inscritta nella cornice editale, il dolo specifico e la condizione di punibilità assolverebbero ad una duplice funzione selettiva della punibilità del fatto: il dolo specifico sul piano soggettivo e la condizione obiettiva su quello oggettivo, ambedue nel rispetto della logica di politica criminale sottostante al d.lgs. n. 74/2000.

---

<sup>263</sup> Cfr., A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, op. cit. 372.

<sup>264</sup> T. PADOVANI, *Diritto penale*, op. cit. 109.

<sup>265</sup> F. PALAZZO, *Corso di diritto penale*, op. cit., 316.

<sup>266</sup> Il contribuente, oltre agli elementi qualificanti la condotta, dovrà quindi rappresentarsi di realizzare l'evasione fiscale (ma non il suo esatto ammontare).

<sup>267</sup> Cfr., A. MANNA, *Prime osservazioni sul Testo Unico in materia di protezione dei dati personali: profili penalistici*, in <http://www.privacy.it/manna20031125.html>, (nota 50), il quale, anche in un primo commento al d.lgs. n. 74/2000, aveva ravvisato in dette soglie la natura di condizioni obiettive di punibilità data l'assenza di uno stretto rapporto tra il loro superamento e il bene giuridico finale della effettiva corresponsione d'imposta.

Per l'autore, quindi, in riferimento al bene giuridico si determina «non una lesione *stricto sensu* intesa, ma soltanto una sua messa in pericolo, rapporto che caratterizza, invece, l'evento all'interno della fattispecie criminosa». Di conseguenza i delitti *de quibus* si presenterebbero «quali ipotesi di pericolo concreto, in quanto, ai fini della consumazione del reato, è necessario che la condotta infedele, avente ad oggetto la dichiarazione, appaia idonea, alla stregua di un giudizio *ex ante* ed in concreto, a realizzare il risultato dell'evasione». v. A. MANNA, *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, cit., 125 ss. (specialmente p. 127).

La previsione del “fine di evadere le imposte” in ordine ai delitti configurabili solo in presenza di una determinata soglia quantitativa, tuttavia, ha fatto sorgere perplessità sulla reale natura dei reati stessi, tanto da ravvisare una contraddittorietà nella stessa relazione al d.lgs. n. 74/2000<sup>268</sup>. La questione si pone, in particolare, per i delitti dichiarativi di cui agli artt. 3, 4 e 5.

Per l’orientamento che vede nelle soglie delle condizioni obiettive di punibilità, l’evasione, da mero fine della condotta, sembra diventare il vero e proprio evento della stessa<sup>269</sup>.

L’opposta opinione, nel ricondurre dette soglie agli elementi essenziali del reato, ritiene, invece, che la struttura delle fattispecie, arricchita dalla loro previsione, faccia sì che il dolo di questi delitti appaia solo impropriamente specifico, assumendo, invero, i connotati tipici del dolo intenzionale<sup>270</sup>. L’agente, pertanto, dovrebbe quindi agire al fine di «evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto» (o meglio con l’intenzione di evadere) e non invece rappresentarsi “il fine di evadere” un importo superiore a quello indicato nelle soglie<sup>271</sup>.

Secondo questo orientamento, dunque, non è necessario che il reo agisca con l’intenzione di superare con certezza le soglie. Queste ultime, ricondotte agli elementi del fatto di reato, soggiacciono alle regole generali in tema di imputazione soggettiva, comprese quelle proprie del dolo eventuale, potendo il soggetto attivo agire anche solo accettando il rischio del superamento dei limiti quantitativi stabiliti dalle singole fattispecie. Così argomentando, verrebbe inoltre superata l’obiezione di quanti temono che il contribuente possa sottrarsi alla responsabilità penale adducendo, pretestuosamente, di non aver voluto il superamento delle soglie.

Su quest’ultimo aspetto, deve comunque ricordarsi come la più recente giurisprudenza di Cassazione – che ha aperto la via alla tesi delle condizioni obiettive di punibilità – sembri di contrario avviso, giacché ricorda come la quantificazione dell’imposta evasa sia «sottratta alla rappresentazione del fatto da parte del soggetto agente»<sup>272</sup>.

Non pongono, invece, particolari problemi le fattispecie di cui agli artt. 2 e 8, qualificabili come delitti di pericolo in ragione del rafforzamento della tutela dell’interesse erariale, anticipata al momento della commissione della condotta tipica.

---

<sup>268</sup> Analoga precisazione è formulata da A. PERINI, *Reati tributari*, in *Dig. disc. pen.*, cit. 928.

<sup>269</sup> Per alcuni autori, l’evasione fiscale, nelle fattispecie munite di soglia, rappresenta «l’evento costitutivo del delitto (cui la condotta deve essere finalisticamente orientata, per la previsione del solito dolo specifico)», così, A. MARTINI, *La tutela penale della “prestazione d’imposta”*, Torino, 2007, 163. Altra dottrina, per contro, è estremamente critica sulla formulazione della fattispecie ed afferma che si tratta «di un vero e proprio *monstrum* giuridico, dato che l’oggetto del dolo specifico è al contempo l’evento del reato»: cfr., A. MANGIONE, *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)*, in *Diritto penale tributario* (a cura di E. Musco), Milano, 2002, 102.

<sup>270</sup> Cfr., E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, op. cit. 49.

<sup>271</sup> Vedi A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, op. cit., 232. per i quali è sufficiente «la rappresentazione della generica evasione» la quale dovrà «esplicitare forza motivante in ordine alla condotta dell’agente».

<sup>272</sup> Cass., sez. III, sent. 14 febbraio 2012, n. 5640, cit.

L'appartenenza ai delitti di pericolo<sup>273</sup> è stata ulteriormente accentuata per il venire meno delle ipotesi attenuate di cui agli abrogati commi 3 degli artt. 2 e 8 del d.lgs. n. 74/2000, con il conseguente aumento della risposta sanzionatoria verso una condotta che, solo di recente, sembra aver manifestato *in toto* il proprio disvalore<sup>274</sup>.

Il rischio – paventato in dottrina – della indiscriminata attrazione verso il diritto penale dei comportamenti che, in concreto, non presentano un grado di lesività tale da giustificare una sanzione penale, deve essere quindi affrontato grazie alla funzione selettiva delle condotte punibili operata dal dolo specifico: proprio l'abrogazione delle ipotesi delittuose attenuate impone all'interprete di riscoprire la piena operatività dell'elemento soggettivo (atteso che i delitti di cui agli artt. 2 e 8 sono, tra l'altro, sprovvisti di soglie di punibilità, a differenza delle altre disposizioni incriminatrici).

#### **4) Le cause di non punibilità del d.lgs. 74/2000: le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio, le violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie e l'adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme tributarie**

La ben nota complessità del diritto tributario può ingenerare nel contribuente l'erronea convinzione di operare nel rispetto della normativa di settore e, quindi, di agire senza il timore di esporsi a future contestazioni.

Mentre per l'illecito tributario amministrativo l'errore che può assumere rilievo è solo quello non colposo – come previsto dall'art. 5 del d.p.r. n. 472/97<sup>275</sup> – per i reati tributari opera, *in primis*, la disciplina di cui al combinato disposto degli artt. 5 e 47 c.p.

Nella più parte dei casi, infatti, l'errore che può manifestarsi è quello di diritto che cade sulla norma extrapenale, il quale può avere il rilievo scusante previsto all'art. 47, comma 3, c.p. quando cagioni “un errore sul fatto che costituisce reato”; ovvero

---

<sup>273</sup> Come ricordato in dottrina, nella frode fiscale «il “fatto” si esaurisce nella presentazione della dichiarazione fraudolenta, e ad esso restano del tutto estranei sia l'intento di indurre in errore l'Agenzia delle entrate, sia il profitto, poiché questo è incluso nel fine di evadere le imposte ed è posto come scopo della condotta tipica, al punto che non rileva il suo conseguimento, stante la natura di reato di pericolo e di sola condotta». Si veda, M. NARDELLI, *La Cassazione, la frode fiscale e la truffa tra corsi e ricorsi*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 4, 190 ss.; D. TERRACINA, *I reati tributari*, in *Giur. merito*, 7-8, 1761 ss.. In ultimo, v. anche T. ROTELLA, *Considerazioni in materia di bene giuridico tutelato dall'art. 2 d.lgs. n. 74/2000 (anche alla luce della recente soppressione della circostanza attenuante) e sulla fittizietà degli elementi passivi richiesta dalla norma*, *ivi*, 2012, 1, 7 ss.

<sup>274</sup> Secondo tali previsioni, infatti, nel primo caso, la pena edittale della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni era ridotta da sei mesi a due anni qualora l'ammontare degli elementi passivi fittizi esposti in dichiarazione mediante l'utilizzo delle f.o.i. (fatture per operazioni inesistenti) fosse risultato inferiore ad euro 154.937,07, mentre, nel secondo caso, un'eguale riduzione della pena si aveva ove l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti emessi fosse stato inferiore ad euro 154.937,07 per periodo di imposta.

<sup>275</sup> Il primo comma della norma dispone, infatti, che “nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave”.

quello di un errore sul precetto *ex art. 5 c.p.* – nella versione corretta dalla sentenza della Consulta n. 364/88 sul rilievo scusante alla “ignoranza incolpevole” – che poggia sulla inesatta interpretazione delle leggi extrapenalistiche (tributarie), integranti i precetti penali di cui al d.lgs. n. 74/2000<sup>276</sup>.

L’elevato grado di tecnicismo della materia ha indotto il legislatore a prevedere – per talune fattispecie penali tributarie – specifiche cause di non punibilità per guidare l’interprete nella complessa attività valutativa delle operazioni realizzate dal contribuente, le quali potrebbero celare finalità di evasione d’imposta: ci si riferisce alle disposizioni di cui agli artt. 7, 15 e 16 del d.lgs. n. 74/2000, le quali agiscono a livello dell’elemento soggettivo escludendo il dolo di evasione.

A) La causa di non punibilità prevista all’art. 7 appare ritagliata per soggetti che svolgono attività d’impresa, il più delle volte su larga scala, e il cui reddito è la conseguenza di complesse qualificazioni giuridico-contabili delle scritture e delle voci del bilancio d’esercizio. Nel dettaglio il primo comma prevede:

a) la non punibilità di infedeltà dichiarative dovute a scorrette imputazioni di costi e ricavi nel tempo – per rilevazioni di operazioni aziendali in violazione dei criteri di determinazione dell’esercizio di competenza – in ragione di metodi costanti di imposizione contabile;

b) la non punibilità di infedeltà dichiarative per rilevazioni e valutazioni estimative di determinate componenti del patrimonio aziendale.

Si tratta, in entrambi i casi, di scelte verificabili da parte dei fruitori dei documenti contabili e tendenzialmente non motivate da finalità illecite. L’esposizione nei documenti contabili, per più periodi di imposta, sembra difatti escludere ogni intento di dolosa rappresentazione del falso in dichiarazione.

Il secondo comma dell’art. 7 prevede, altresì, una soglia quantitativa che opera come una «franchigia» a favore del contribuente, ossia una sorta di margine di errore tollerato a fronte di fisiologiche valutazioni proprie di ogni regime contabile. Ne consegue, ad esempio, che dei valori compresi in tale soglia il giudice non deve tener conto ai fini del computo delle soglie di punibilità previste per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante artifici e della dichiarazione infedele.

B) La norma di cui all’art. 15 del d.lgs. 74/2000 (che riprende il dettato dell’art. 6 comma 2 del d.lgs. n.472/97) disciplina l’errore di diritto sull’interpretazione di norme tributarie, quando siano obiettivamente incerte nella loro portata applicativa e non esistano chiare regole di comportamento in grado di guidare il contribuente<sup>277</sup>.

---

<sup>276</sup> Come osservato in dottrina, «le norme integratrici del precetto penale sono sempre state considerate come norme *derivatamente* penali, e dunque anch’esse interessate dallo sbarramento e divieto di rilevanza scusante posto dall’art. 5 del codice penale». Così, A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, *op. cit.*, 75.

<sup>277</sup> Si tratta di una speciale causa di non punibilità applicabile a tutti i delitti tributari, avente natura soggettiva in quanto, escludendo il dolo dell’agente, inerisce all’elemento psicologico del reato e, pertanto, non può avere effetto nei confronti degli eventuali concorrenti nel reato stesso. Così, S. GENNAI-A. TRAVERSI, *I delitti tributari*, *op. cit.*, 188.

Si tratta di una disposizione evidentemente introdotta sulla scorta della regola dettata dall'art. 47, terzo comma, c.p., per la quale l'errore su norma extrapenale darebbe luogo ad un errore sul precetto, come tale non scusabile salvo i rari casi di ignoranza non evitabile.

L'art. 15 riguarderebbe, infatti, l'errore sulle norme tributarie extrapenali integratrici, che concretino un errore sul precetto *ex art. 5 c.p.*, e non un errore sul fatto, poiché in questo caso trova già applicazione la disciplina generale dell'art. 47, terzo comma, del codice penale <sup>278</sup>.

Nello specifico, l'inserimento della clausola di riserva "al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'art. 47, comma 3 c.p." comporterebbe l'operatività della causa di non punibilità pure ad ipotesi diverse da quelle a cui si applica l'esimente codicistica dell'errore su legge extrapenale; una deroga, quindi, che riconosce rilievo scusante anche alle situazioni non rientranti negli angusti confini dell'ignoranza inevitabile delle leggi tributarie integratrici <sup>279</sup>.

E' comunque evidente, a prescindere dalle diverse opinioni dottrinali, l'esigenza di introdurre un apposito correttivo alla spinta repressiva del diritto penale, per una materia particolarmente tecnica ove è difficile per il cittadino orientarsi tra una pluralità di disposizioni, molte delle quali introdotte da norme aventi efficacia secondaria e sottoposte a frequenti contrasti interpretativi.

La dottrina penalistica è unanime nel ribadire come sia fondamentale in materia di colpevolezza, e più in particolare nell'ambito degli elementi che devono essere oggetto di rappresentazione e volizione da parte del soggetto attivo, aver ben presente la distinzione tra delitti naturali e delitti artificiali. Nei primi, la coscienza del disvalore del fatto è facilmente percepibile sia dalla circostanza di vivere in una comunità e sia dal dovere di non recare danno ad altri. Nei secondi, invece, sussiste una sensibile cesura tra l'offensività del fatto, che è solo normativa, e l'antisocialità che in tali delitti non esiste; in questi casi – specie per la legislazione tributaria – il soggetto attivo non può rappresentarsi compiutamente il fatto tipico se non ha modo di conoscere la norma nella sua reale portata applicativa <sup>280</sup>.

---

<sup>278</sup> L'utilità della disposizione è messa in dubbio da quanti ritengono che l'art. 15 ribadirebbe quanto già sinteticamente espresso dal disposto dell'art. 47, comma 3, c.p.: la rilevanza scusante dell'errore sul fatto e l'impossibilità di invocare l'errore sul precetto al di fuori dei rari casi di inapplicabilità dell'art. 5 c.p.

Nel caso degli attuali delitti tributari, ricorda questa seconda dottrina, il problema dell'applicazione dei principi dettati in tema di errore assume un diverso significato: questo tipo di reati richiede la dimostrazione di un concreto e preciso intento criminoso che comporta l'inapplicabilità della scusante, poiché la colpevolezza può essere esclusa dalla mancanza di un consapevole intento criminoso, sotto forma di dolo specifico di evasione. Così G. BELLAGAMBA- G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, op. cit., 237.

<sup>279</sup> A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto tributario*, op. cit., 75.

<sup>280</sup> Per tali ragioni, in dottrina vi è chi ritiene che l'art. 15 non regoli un caso di errore motivo – sul fatto o sul precetto – bensì attribuisca «rilievo ad un dato riscontrabile *ab externo* (l'oscurità della norma precettiva)». La disposizione, pertanto, attuerebbe una sorta di «anticipazione su di un piano oggettivo di alcune delle valutazioni che la giurisprudenza ha da tempo riconosciuto come rilevanti con riferimento al tema della colpevolezza nei reati artificiali»: essa consentirebbe di «riscontrare

C) L'art. 16 del d.lgs. n. 74/2000 prevede una speciale causa di non punibilità per i casi in cui la condotta ritenuta illecita sia conforme – anche a seguito di specifico adeguamento – ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive.

La disposizione risponde alla esigenza di instaurare un rapporto “di leale collaborazione” tra il contribuente e il Fisco, attraverso la possibilità riconosciuta al primo di richiedere informazioni in ordine a fatti costituenti presupposto dell'obbligazione tributaria, e per delimitare gli incerti confini tra comportamenti leciti e quelli penalmente rilevanti.

Data la soppressione del Comitato consultivo si è posto il problema dell'attuale operatività dell'articolo in esame. L'Agenzia delle entrate, con circolare n. 40/E del 27 giugno 2007, ha però chiarito che è da ritenersi in vigore la disposizione dell'art. 21, comma 9, L. n. 413/1991, ai sensi della quale il contribuente – prima della conclusione di un contratto, di una convenzione o di un atto che possa dar luogo all'applicazione delle disposizioni richiamate nel comma 2 – può richiedere il preventivo parere dell'Agenzia fiscale, fornendo tutti gli elementi conoscitivi utili ai fini della corretta qualificazione tributaria della fattispecie prospettata<sup>281</sup>.

Sebbene l'iter sia oggi modificato, in base a quanto testé detto, l'art. 16 è comunque da considerarsi operante con riguardo ai pareri emessi dall'Agenzia delle entrate, per mezzo dei quali, se segue l'adeguamento del contribuente, viene meno l'elemento soggettivo del reato eventualmente contestato.

Vi sono principalmente tre ipotesi nelle quali si è posto il problema di una ipotetica rilevanza penale di operazioni fiscalmente dubbie:

- la prima si ha quando il contribuente abbia realizzato la condotta, oggetto di contestazione, senza aver avanzato l'istanza di interpello. In questa circostanza la dottrina esclude ogni rilievo penale giacché la richiesta del parere non costituisce un obbligo ma una mera facoltà attribuita dalla legge;
- la seconda riguarda il mancato rispetto del parere formulato dall'Agenzia delle entrate su richiesta del contribuente, il quale abbia realizzato il fatto così come da lui prospettato nell'interpello. Sembra da escludere, tuttavia, che dal mancato adeguamento derivi *sic et simpliciter* la rilevanza penale della condotta successivamente realizzata, dato che spetta comunque al giudice valutare il fine di evasione e gli altri elementi strutturali di ciascuna fattispecie;
- la terza ed ultima riguarda il contribuente che realizzi un comportamento fiscalmente rilevante, sulla base di un parere già espresso dall'Agenzia per situazioni che egli reputi analoghe alla sua. Anche qui, a parere di chi scrive, spetta al giudice valutare se sussiste il dolo d'evasione per una condotta illecita che potrebbe anche essere

---

l'esteriore rilevanza di una regolamentazione normativa oscura, come tale suscettibile di dare origine allo stato psichico detto». Così, A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, op. cit., 258.

<sup>281</sup> L'opinione sembra trovare conferma anche sin quanto – *ex art.* 11 della l. 212/2000 (statuto del contribuente) – è previsto il diritto di interpello del contribuente con il quale richiedere il parere dell'Amministrazione finanziaria in materia di elusione fiscale.



schermata da una fittizia volontà di adeguarsi a pareri non pienamente rispondenti all'operazione realizzata.

Si deve anticipare come proprio l'art. 16 sia stato utilizzato, dall'Amministrazione finanziaria prima e da recente giurisprudenza in seguito, per giustificare l'attrazione verso il diritto sanzionatorio amministrativo e penale delle operazioni che, solitamente, venivano qualificate in termini di elusione d'imposta. Di questo orientamento – data l'estrema attualità della questione – si darà conto nell'ultimo capito di questo lavoro.

## **5) Il tentativo e il concorso di persone**

La specialità dei reati tributari, rispetto agli istituti di parte generale, si manifesta nelle peculiari regole del tentativo (art.6) e del concorso di persone (art. 9), dettate per talune delle fattispecie del d.lgs. n. 74/2000.

Secondo il disposto dell'art. 56 c.p., il tentativo costituisce un titolo autonomo di reato, punito con sanzione ridotta, che presuppone il mancato compimento dell'azione o la mancata verifica dell'evento (naturalistico), nonostante la presenza di atti idonei ed univoci diretti alla commissione dell'illecito. L'istituto, quindi, è un esempio di anticipazione della punibilità operante nei riguardi dei soli delitti.

Seguendo l'impostazione generale del d.lgs. n. 74/2000, il legislatore ha inteso escludere la punibilità dei fatti prodromici all'evasione e «favorire il ravvedimento del contribuente»<sup>282</sup>, spingendolo a manifestare il vero in sede di dichiarazione annuale, nonostante l'acquisizione di fatture o di documenti falsi, o la predisposizione di altri artifici, durante il periodo d'imposta.

L'art. 6 prevede, nello specifico, che per i delitti di dichiarazione fraudolenta (artt. 2 e 3) e di dichiarazione infedele (art. 4) non vi sia la punibilità a titolo di tentativo, derogando alla regola generale fissata nel codice penale<sup>283</sup>.

Tale disposizione, nonostante la chiarezza testuale, non sembra invero determinante per l'interprete, poiché già dall'applicazione dei principi generali del diritto penale emerge come non possa concretamente ravvisarsi un delitto tentato per le richiamate fattispecie<sup>284</sup>.

Come si avrà modo di evidenziare, la condotta dei delitti in questione presuppone sì la predisposizione di una dichiarazione fiscale con dati falsi, ma per aversi la consumazione è richiesta la relativa presentazione agli uffici dell'Agenzia delle entrate. Prima di questo momento – il cui termine ultimo è fissato per legge a seconda del modello dichiarativo – si avranno al più atti preparatori che si pongono al di fuori dello schema del delitto tentato.

---

<sup>282</sup> Cfr. G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, op cit., 123.

<sup>283</sup> Ritiene che la disposizione prevista dall'art. 6 sia «eccezionale», A. D'AVIRRO, *I reati tributari*, op. cit., 34.

<sup>284</sup> La norma avrebbe, quindi, «una pura funzione per così dire dichiarativa e non costitutiva», così G. FLORA, *D. lgs. 10 marzo, n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*, in *Leg. Pen.*, 2001, 34.

Per completezza, deve infine ricordarsi come la configurabilità del tentativo sia comunque controversa per le fattispecie di delitti tributari strutturate come reati di pericolo, tra le quali vi è il delitto di cui all'art. 2 e, per parte della dottrina, anche i delitti di cui agli artt. 3 e 4. A fronte delle diversificate opinioni che riconoscono la configurabilità del tentativo, autorevole e condivisibile orientamento è dell'avviso che esso sia giuridicamente inammissibile nei delitti di pericolo, perché «il pericolo del pericolo è un non pericolo, che non si concilia col principio di offensività» data l'anticipazione di tutela prevista direttamente dalla disposizione incriminatrice<sup>285</sup>.

La mancata inclusione, nella regola sopra descritta, dei restanti reati tributari porterebbe, dunque, a ritenere che per essi il tentativo sia punibile. Sul punto, tuttavia, la dottrina distingue<sup>286</sup>:

- le fattispecie omissive proprie (omessa presentazione della dichiarazione *ex* art. 5; omesso versamento di ritenute certificate e di IVA *ex* artt. 10-*bis* e *ter*) per le quali si tende ad escludere la configurabilità del tentativo. L'elemento caratteristico di tali fattispecie è il mancato compimento di un'azione entro un termine fissato dalla legge, il cui decorso determina la consumazione del reato: prima della relativa scadenza, quindi, non vi sarebbe alcuna responsabilità penale, in quanto l'obbligo penalmente sanzionato non risulta ancora violato;
- le residue fattispecie di cui agli artt. 8, 10 e 10-*quater*, per le quali i principi generali e l'art. 6 d.lgs. n. 74 non porrebbero alcuna preclusione alla configurabilità del tentativo.

Connessa alla *ratio* della disposizione sul tentativo, è quella sottesa all'art. 9 del d.lgs. n. 74/2000, che dispone una deroga alla disciplina del concorso di persone *ex* art. 110 c.p. in relazione a due delle fattispecie dei reati tributari connotate da maggiore gravità. Di primo acchito sembra addirittura che il legislatore abbia voluto introdurre una norma penale di favore per escludere la possibilità del concorso reciproco tra il reato di cui all'art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti) e il correlativo reato di cui all'art. 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti)<sup>287</sup>. A nostro avviso così non è: sembra, più correttamente, che la disposizione abbia due diverse finalità: 1) l'art. 9 lett. a) esclude la punibilità dell'emittente di fatture false – già responsabile del delitto di cui all'art. 8 – per il delitto di dichiarazione fraudolenta *ex* art. 2, al fine di evitare la violazione del principio del *ne bis in idem*. Il medesimo principio impedisce, simmetricamente, che chi si sia avvalso della fattura in dichiarazione risponda anche del delitto di emissione (il concorso nell'emissione, anche in questo caso, costituisce una inammissibile duplicazione).

2) l'art. 9 lett. b) parrebbe obbedire, invece, alla logica della riforma del d.lgs. 74/2000 – cioè evitare la punibilità dei comportamenti prodromici alla evasione –

<sup>285</sup> Cfr. F. MANTOVANI, *Diritto Penale*, op. cit., 452.

<sup>286</sup> A. PERINI, *Reati tributari*, in *Dig. disc. pen.*, cit., 918.

<sup>287</sup> Così, N. SANTI DI PAOLA, *Reati Tributari: documenti e pagamenti di imposte*, 2011, Milano 47.

escludendo che l'utilizzatore di fatture false possa rispondere, *ex art.* 110 c.p., anche del reato di emissione nell'ipotesi in cui, ottenuta detta documentazione, non proceda poi alla successiva utilizzazione in dichiarazione<sup>288</sup>. Così come si è visto con la particolare disciplina del tentativo, il legislatore sembra aver inteso «ancorare la punibilità al momento della dichiarazione, evitando che risorga il reato prodromico ad essa»<sup>289</sup> come invece accadeva sotto il vigore della l. n. 516/82.

Ciò detto, vi è dottrina che afferma l'inutilità e, in certi casi, la pericolosità della disposizione in esame<sup>290</sup>.

Da un lato, l'art. 9 sarebbe inutile in quanto il *ne bis in idem* sostanziale già preclude che l'emittente di fatture ed i suoi concorrenti rispondano a titolo di concorso nel delitto di dichiarazione fraudolenta; così come chi si avvale di tali fatture ed i suoi concorrenti (eventuali) non sono punibili a titolo di concorso *ex art.* 8. Dall'altro sarebbe pericoloso dato che il senso sostanziale della preclusione sembra andar oltre «un mero *bis in idem*, garantendo spazi di impunità irragionevoli»<sup>291</sup>.

La lettera e la *ratio* della disposizione, nonostante questi rischi, paiono comunque difficilmente superabili.

La giurisprudenza, dopo alcune incertezze, si era difatti adeguata stabilendo, per la più problematica ipotesi dell'art. 9 lett. b), che se «il beneficiario della falsa fattura non se ne avvalga nella propria dichiarazione fiscale, deve esserne esclusa la punibilità a titolo di concorso *ex art.* 110 c.p.», ovvero quale concorrente nel reato di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 74/2000<sup>292</sup>.

Recente Cassazione, tuttavia, è ritornata sui propri passi ritenendo che questo indirizzo, senz'altro rispettoso del dato normativo, esponga al rischio di creare un vuoto di tutela per gli interessi erariali (ad esempio, in quanto l'istigazione alla emissione

---

<sup>288</sup> V. A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, op. cit., 77, i quali correttamente ricordano che «la condotta di “avvalersi”, di per sé, non è mai penalmente rilevante; infatti la responsabilità *ex art.* 2 richiede la compilazione di una dichiarazione che utilizzi quelle fatture».

<sup>289</sup> V. G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, op. cit., 157. Dello stesso avviso, G. FLORA, *La non punibilità del «concorso incrociato» tra emittente ed utilizzatore di false fatture: dalle «buone intenzioni» del legislatore ai «tradimenti» della prassi applicativa*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2012, 1-2, 182., il quale ritiene ragionevole la previsione dell'art. 9 «purché rimanga ben chiaro che si tratta di norma “dichiarativa” e “*ad abundantiam*” e non certo “costitutiva”».

<sup>290</sup> Cfr., A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, op. cit., 525.

<sup>291</sup> Così, A. MARTINI, *ibidem*; il quale evidenzia tutta una serie di condotte le quali appaiono meritevoli «di un'autonoma valutazione di rilevanza penale, utilizzando la clausola generale di incriminazione suppletiva di cui all'art. 110 c.p.» (es. l'emissione di fatture accompagnata dalla determinazione di frode in dichiarazione; la prestazione di “assistenza tecnica” al contribuente infedele diversa dalla mera emissione; la predisposizione di dichiarazione infedele con, a monte, una istigazione o una determinazione alla condotta di emissione di fatture per operazioni inesistenti).

Diverse sono le tesi con riguardo alla responsabilità dell'intermediario. Per alcuni – A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, op. cit. 79 – colui il quale si frappona tra emittente e utilizzatore per procurare fatture false dovrebbe rispondere o dell'art. 2 o dell'art. 8 «a seconda che la sua condotta sia più prossima all'emittente o a colui che indica in dichiarazione le fatture false». Per altri, invece, sarebbe più corretto privilegiare la corresponsabilità *ex art.* 2, in quanto fattispecie maggiormente offensiva del bene giuridico tutelato, così V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, 168.

<sup>292</sup> Cfr., Cass., sez. III, sent. 4 novembre 2007, n. 3052, in *Cass. pen.*, 2009, 1691.

della fattura non troverebbe alcuna sanzione, qualora l'acquirente della documentazione decida poi di non utilizzarla nella corrispondente dichiarazione fiscale).

Pertanto, impiegando l'orientamento "restrittivo", più sensibile alle esigenze di effettività del sistema penale tributario, la Suprema Corte ha ravvisato, al contrario, la responsabilità dell'utilizzatore di fatture o documenti emessi per operazioni inesistenti a titolo di concorso *ex art. 8* con l'emittente, anche nel caso di un mancato utilizzo in dichiarazione<sup>293</sup>.

L'art. 9 d.lgs. n. 74/2000, anche nella ipotesi di cui alla lett. b), è stato quindi interpretato in modo da applicare la deroga alla disciplina del concorso nelle sole ipotesi in cui il destinatario della fattura falsa se ne sia effettivamente avvalso, riconducendo i casi di mancata utilizzazione ai principi generali in tema di concorso di persone nel reato, consentendo, secondo le regole del codice penale, di punire condotte contrastanti con l'interesse erariale.

Muovendo dal principio espresso dalla sentenza da ultimo citata, la Cassazione è poi giunta ad affermare, in aggiunta a quanto detto, la responsabilità dello stesso soggetto che emette e poi utilizza fatture per operazioni inesistenti (ad esempio, perché amministratore di entrambe le società coinvolte) in virtù di una pretesa "autonomia" dei soggetti partecipi e di una duplice condotta propria che si collocherebbe al di fuori dall'area di applicazione disposizione in esame<sup>294</sup>.

In realtà, anche tale interpretazione non sembra corretta, in quanto, entrambe le condotte si pongono in un rapporto di «naturale progressione offensiva», ove l'emissione configura un esempio di "antefatto" della utilizzazione. Difatti, quando ambedue le condotte risultano realizzate, i principi del diritto penale inducono a considerare punibile la sola utilizzazione «degradando l'emissione a classica ipotesi di "ante factum" non punibile»<sup>295</sup>.

## 6) Il principio di specialità

Il principio di specialità consente di dirimere i contrasti tra norme che in linea di prima approssimazione sembrano disciplinare la medesima situazione di fatto o il medesimo rapporto.

Nel diritto penale tributario, questo principio viene in rilievo per regolare: a) i rapporti intercorrenti tra illecito penale e illecito amministrativo, nell'ipotesi in cui uno stesso fatto sia astrattamente riconducibile ad ambedue i sistemi sanzionatori; b) la classica situazione del conflitto apparente tra norme incriminatrici, declinato, nella materia qui trattata, nell'ipotesi di concorso tra delitti tributari e fattispecie contenute nel codice penale ovvero in leggi speciali (ad esempio tra reati tributari e reati fallimentari).

---

<sup>293</sup> Cass., sez. III, sent. 17 marzo, 2010, n. 14862, in *CED. cass.*, RV. 246976.

<sup>294</sup> Cass., sez. III, sent. 8 marzo 2012, n. 19247, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2012, 578.

<sup>295</sup> Così, G. FLORA, *La non punibilità del «concorso incrociato» tra emittente ed utilizzatore di false fatture*, cit., 187; ID, *I vincoli costituzionali nella interpretazione delle norme penali*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 2013, 4.

Quanto alla prima ipotesi, si pone il duplice problema tecnico-interpretativo della esatta individuazione degli elementi di cui si compone il fatto illecito, e quello, conseguente, della sua precisa sussunzione nell'ambito di una fattispecie penale o amministrativa, a seconda degli elementi specializzanti richiesti dalla disposizione e presenti nel fatto concreto.

In attuazione delle indicazioni parlamentari<sup>296</sup>, detto principio è stato introdotto nell'art. 19, c. 1, del d.lgs. n. 74/2000, disponendo che “quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del Titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale”.

Il legislatore ha perciò escluso l'ipotesi della cumulabilità delle sanzioni previste per la stessa violazione, recependo un principio tipico del diritto penale generale<sup>297 298</sup>.

L'introduzione del principio in esame sancisce la sostanziale identità di funzioni tra sanzione penale e sanzione amministrativa, e, quindi, una tendenziale unitarietà del sistema punitivo che non permette, per il medesimo fatto, l'applicazione congiunta di due distinte sanzioni. Pertanto, nella concorrenza tra due disposizioni, cioè nell'astratta possibilità di una duplice contestazione, l'interprete dovrà effettuare un giudi-

---

<sup>296</sup> Le coordinate seguite dal legislatore sono fissate dai criteri direttivi dell'art. 9, comma 2, lett. i) e lett. l), della legge delega che, rispettivamente, imponevano di “prevedere l'applicazione della sola disposizione speciale quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa” e di “coordinare le nuove disposizioni con il sistema sanzionatorio amministrativo, in modo da assicurare risposte punitive coerenti e concretamente dissuasive”.

<sup>297</sup> La previsione del suddetto principio non costituisce, invero, una novità assoluta per il penale tributario poiché già l'art. 3 della l. 7 gennaio 1929, n.4, stabiliva che l'irrogazione di una pena pecuniaria fosse possibile soltanto se il fatto non costituiva già reato. In seguito, l'evoluzione in forma marcata della sanzionatoria della legislazione di settore portò al superamento del divieto di cumulo degli illeciti, dapprima con interventi settoriali ed infine attraverso la formulazione dell'art. 10 della l. n. 516 del 1982, il quale – in perfetta conformità con l'impianto repressivo della legge “manette agli evasori” – prevedeva chiaramente che sanzione penale e sanzione amministrativa, incidenti sul medesimo fatto, potessero pacificamente coesistere.

L'intenzione di applicare il principio di specialità anche nel settore amministrativo-tributario si ripresentava, in seguito, con la riforma avviata nel dicembre del 1996 (c.d. “Riforma Visco”). In essa, il legislatore aveva fissato dei principi e criteri direttivi finalizzati alla codificazione di un diritto punitivo certamente articolato ma anche coerente ed unitario, sotto il profilo della tecnica di tutela dell'interesse fiscale. Si è dovuto attendere, tuttavia, il completamento dell'apparato penale del decreto n. 74/2000, per rendere operativo il divieto del cumulo.

<sup>298</sup> La soluzione adottata con l'introduzione del principio di specialità non appare, per alcuni, una scelta obbligata. Come evidenziato in dottrina, il legislatore potrebbe permettere l'applicazione del concorso formale tra i due tipi di illeciti e superare, in tal modo, «perplexità d'ordine politico-criminale». In questo senso, in relazione alla specialità ex art. 9 l. 689/81, T. PADOVANI, *Diritto Penale*, op. cit., 392. La stessa Corte costituzionale – in merito ad una questione di legittimità costituzionale dell'art. 10 l. n. 516/82 – ha avuto modo di precisare che il cumulo delle sanzioni amministrative e penali non appare affatto irragionevole, né lesivo del principio di uguaglianza, data la diversità degli illeciti ai quali le due disposizioni si riferiscono, potendo il legislatore fare uso legittimo della sua discrezionalità e modulare la reazione al comportamento illecito del contribuente anche con una duplice sanzione: cfr. Corte cost., ord. 4 novembre 1991, n. 409, in *Il Fisco*, 1991, 7083.

In dottrina, per contro, si è affermato che l'applicazione congiunta di entrambe le sanzioni sarebbe ammissibile solo nell'ipotesi in cui le norme penali e quelle amministrative avessero diverse finalità. Se gli scopi fossero, sia pure in parte, diversi, «dovrebbero trovare coerentemente applicazione entrambe le sanzioni, anche qualora le rispettive fattispecie avessero, per ipotesi, identico contenuto». Così, C. E. PALIERO-A. TRAVI, *La sanzione amministrativa – Profili sistematici*, Milano, 1988, 311.

zio il cui risultato comporta l'applicazione di una sola norma e la sua prevalenza sull'altra<sup>299</sup>.

Stante il carattere aperto della regola enunciata dall'art. 19, spetta all'interprete individuare gli elementi «specializzanti» e ricavare, tramite essi, la disposizione speciale applicabile al caso concreto. In via generale si può affermare che la norma speciale è, nella più parte dei casi, proprio quella penale, in virtù della presenza del dolo di evasione e delle soglie di punibilità (quando previste).

Dal punto di vista pratico, il compito dell'interprete appare comunque semplificato dal fatto che per i reati più gravi contemplati nel decreto non si pone alcun problema di concorso, «trattandosi di fattispecie che non trovano corrispondenza in analoghe norme non penali»: mancano, difatti, nel d.lgs. 471/97 figure di illecito qualificate da condotta fraudolenta o da altri elementi strutturali previsti nei reati tributari di cui agli artt. 2, 3, 8, ed 11<sup>300</sup>.

Vera e propria deroga al principio di specialità è tuttavia prevista nel secondo comma del medesimo art. 19, ove si prevede che “permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, del d.l. 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato”<sup>301</sup>. La *ratio* della disposizione è evidente: evitare che, di fronte a fatti illeciti commessi nell'ambito di determinate attività, specie per società o altri enti, il titolare riversi la responsabilità su semplici prestanome.

Di conseguenza, quando pure il principio di specialità porti ad escludere la sanzione penale, persiste ugualmente la responsabilità amministrativa in capo al soggetto a cui l'illecito è imputabile.

Questa deroga al principio di specialità – che opererebbe sia nei confronti dell'ente collettivo, sia di una persona fisica (non concorrente nel reato) – è stata indirettamente toccata dalla già citata novella di cui all'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, la quale, riformulando l'art. 11 d.lgs. n. 472/97, ha introdotto una responsabilità esclusiva a carico degli enti dotati di personalità giuridica per le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale, per violazioni commesse da soggetti legati a rapporto funzionale con l'ente. Tuttora, fermo l'operare della sanzione amministrativa per l'ente

---

<sup>299</sup> F. FONTANA, *Il principio di specialità nel d.lgs. n. 74/2000*, in *Corri. trib.*, 32, 2000, 2336, ritiene che l'introduzione del principio di specialità presenti due innegabili vantaggi. In primo luogo, l'estensione anche al settore penale tributario un elementare principio di civiltà giuridica e di coerenza dell'ordinamento quale quello del *ne bis in idem* sostanziale. In secondo luogo, la costruzione di un sistema repressivo degli illeciti fiscali in grado di sfruttare più razionalmente le altre *chances* di tutela che i diversi apparati sanzionatori penale ed amministrativo sono in grado di offrire.

<sup>300</sup> Così G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, *op. cit.*, 274 ss.

<sup>301</sup> Il predetto art. 11, comma 1, del d.lgs. n. 472/1997 dispone che “nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'ambito del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidamente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti”.

persona giuridica, nei confronti della persona fisica responsabile della condotta illecita è ravvisabile la sola responsabilità penale per uno dei reati tributari.

Problemi di efficacia del sistema punitivo sembrano esistere nell'ipotesi in cui non sia contestabile un reato tributario, ad esempio per il mancato raggiungimento delle soglie di punibilità, e la sanzione amministrativa sia comminabile solo a carico dell'ente con personalità giuridica nell'interesse della quale ha agito l'autore della violazione. Vi è il concreto rischio, quindi, che la personalità giuridica possa essere impiegata come un paravento dietro il quale il vero responsabile può celarsi ed evitare, così facendo, qualsiasi addebito di responsabilità.

La deroga, a nostro avviso, continua invece ad operare per tutti gli enti privi di personalità giuridica, nonché e per gli imprenditori individuali.

Quanto al conflitto apparente tra fattispecie penali, occorre guardare, secondo la dottrina e la giurisprudenza maggioritarie<sup>302</sup>, alla sola regola generale enunciata dall'art. 15 c.p., per il quale “quando più leggi penali o più disposizioni della medesima legge penale regolano la stessa materia, la legge o la disposizione di legge speciale deroga alla legge o alla disposizione di legge generale, salvo che sia altrimenti stabilito”.

Come esempio dell'applicazione del principio di cui all'art. 15 c.p. ai reati tributari, non si può qui non ricordare la questione che ha visto nascere un contrasto tra sezioni della Cassazione, circa la contestazione concorrente dei reati di emissione e utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti ai fini di evasione fiscale (art. 2 d.lgs. n. 74/2000) e di truffa ai danni dello Stato (art. 640, comma 2, n. 1 c.p.).

Il concorso tra queste fattispecie costituisce un esempio di come parte della giurisprudenza si sia dimostrata sensibile alla esigenza di contrastare la commissione dei reati maggiormente lesivi dell'interesse erariale. Veniva difatti individuata una ipotesi di concorso di reati, con conseguente aumento sino al triplo della pena prevista per la violazione più grave sia per il concorso formale e sia per il reato continuato<sup>303</sup>.

---

<sup>302</sup> La dottrina, invero, ha individuato altri tre criteri regolatori del concorso di norme:

1) il *principio di sussidiarietà*: in forza del quale la legge primaria deroga alla legge sussidiaria. In virtù del rapporto di complementarietà tra le fattispecie astratte, la norma sussidiaria si impone solo quando la primaria non risulta applicabile;

2) il *principio di consumzione*: ove la norma consumante prevale sulla norma consumata, esauendo per intero il disvalore del caso concreto;

3) il *principio dell'assorbimento*: il quale esclude il concorso in tutte le ipotesi in cui la realizzazione di un reato comporta, secondo *l'id quod plerumque accidit*, la commissione di un secondo reato, che perciò è considerato assorbito dal primo.

Gli ultimi due criteri – mai accettati dalla prevalente dottrina poiché portatori di giudizi di valore, contrastanti con i principi di legalità e di tassatività – sono stati in ultimo rigettati anche dalla Suprema Corte (Cass., Sez. Un., 20 dicembre 2005, n. 41164, in *D&G*, 2006, 4.). Ad avviso dei Giudici di legittimità, infatti, solo i criteri normativi sono deputati a regolamentare il rapporto tra reati nel caso di concorso di norme penali: quindi, oltre alla specialità ex art. 15 c.p., anche la sussidiarietà laddove essa sia richiamata con espresse clausole di riserva introdotte nella stessa fattispecie incriminatrice.

<sup>303</sup> Si noti, tra l'altro, come l'ampio uso della duplice contestazione di truffa aggravata e di frode fiscale sia stato conseguenza della difficoltà di contrastare efficacemente il fenomeno delle “frodi carousel”, basato proprio sulla emissione di fatture da parte di società estere «cartiere» e l'interposizione di società «filtro» per la creazione di crediti IVA fittizi a beneficio di società italiane. Evidenzia la

Se è vero che gli istituti di cui all'art. 81 c.p. non costituiscono una circostanza aggravante, volta a sanzionare un fatto dotato di maggiore disvalore, bensì strumenti pensati per calibrare la pena rispetto ad una condotta dotata di minore carica offensiva, è evidente che il giudice, grazie alla contestazione di due fattispecie (quella tributaria e quella codicistica), è in grado di applicare una pena più pesante rispetto a quella derivante dalla condanna per il solo reato tributario, pena comunque temperata dalle regole generali dell'art. 81 c.p.<sup>304</sup>.

Fino all'intervento risolutivo della Cassazione, in giurisprudenza si registravano, in merito alla questione in esame, orientamenti contrastanti.

Per un primo indirizzo, il concorso sarebbe ammissibile, in quanto tra i predetti reati non esisterebbe un rapporto di specialità, data la diversità dei beni giuridici protetti e degli elementi costitutivi delle rispettive fattispecie criminose: a differenza della truffa aggravata, secondo parte della dottrina, i reati di frode fiscale verrebbero a perfezionarsi senza l'effettiva induzione in errore dell'Amministrazione finanziaria, né il conseguimento dell'ingiusto profitto con danno di quest'ultima<sup>305</sup>.

Secondo un altro orientamento, invece, i delitti di frode fiscale si porrebbero in rapporto di specialità rispetto a quello di truffa aggravata<sup>306</sup>, in quanto qualificati da uno specifico artificio (ovvero le fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e da una condotta a forma vincolata, consistente nella indicazione di elementi passivi fittizi in dichiarazione (IIDD o IVA)<sup>307</sup>.

---

dottrina come – prima della disposizione di cui all'art. 1, comma 143, l. 24 dicembre 2007, n. 244 (che ha introdotto anche per i reati tributari la possibilità di ricorrere alla misura ablatoria della confisca) – la contestazione della fattispecie di truffa aggravata fosse quasi “una scelta obbligata”, in quanto soltanto ammettendo la configurabilità anche del reato di truffa, poteva essere disposta la misura della confisca per equivalente del profitto indebitamente conseguito. Così, A. TRAVERSI, *Le Sezioni Unite escludono il concorso tra i reati di frode fiscale e truffa aggravata*, in *Corr. trib.*, 2011, 580.

<sup>304</sup> In base alle regole sul concorso di reati di cui all'art. 81 c.p., difatti, in caso di condanna per una delle fattispecie tributarie (artt. 2 o art. 8 del d.lgs. 74/2000) e la truffa aggravata (ai sensi dell'art. 640 co. 2 n. 1 c.p.) si sarebbe dovuta applicare la pena prevista per la violazione più grave aumentata fino al triplo. Stante il compasso edittale previsto per le fattispecie di cui agli artt. 2 e 8, la pena più grave risulterebbe, nella più parte dei casi, proprio quella prevista per i reati tributari, alla quale si aggiungerebbe l'aumento previsto dalla disciplina codicistica sul concorso.

<sup>305</sup> Tra le altre, Cass. pen., Sez. III, 14 novembre 2008, Rossi, in *C.E.D. Cass.*, 239659; Id., Sez. V, 23 gennaio 2007, Melli, *ivi*, 235632, Id., Sez. III, 16 marzo 2000, Padovani, in *Cass. Pen.*, 2001, 3174, con nota critica di Dell'Anno.

<sup>306</sup> Sull'idoneità del principio di specialità a dirimere le questioni derivanti dal concorso apparente di norme, in giurisprudenza vi sono due posizioni distinte, seppure incentrate entrambe sul significato da attribuire alla nozione di «stessa materia». La prima interpreta tale nozione come una identità del bene giuridico tutelato dalle norme in concorso (in giurisprudenza, v. Cass. pen., Sez. un., 21 aprile 1995, La Spina, in *Giur. It.*, 1996, II, 414); la seconda, invece, tende ad escludere che il concorso apparente di norme sia configurabile sulla base del bene giuridico protetto dalle disposizioni apparentemente confliggenti, intendendo «stessa materia» alla stregua della medesima situazione di fatto e richiedendo, a seconda delle impostazioni dottrinali, una verifica della specialità “in concreto” o “in astratto”. (Cass. pen., Sez. un., 9 maggio 2001, Papa, in *Foro It.*, 2001, II, 571; Id., Sez. un., 19 gennaio 1982, Emiliani, in *C.E.D. Cass.*, 151618).

<sup>307</sup> Si afferma, inoltre, che il reato fiscale, quale delitto speciale, si caratterizza come reato di pericolo o di mera condotta, per il quale la tutela è anticipata, perché la sua consumazione prescinde dal verificarsi dell'evento di danno, consistente nel perseguimento di un indebito vantaggio. Ciononostante, secondo il medesimo ragionamento, frode fiscale e truffa aggravata ai danni dello Stato non si troverebbero in rapporto di specialità reciproca, poiché il verificarsi dell'evento di danno viene posto al di



Il quadro interpretativo risultava poco chiaro, altresì, a causa di una ulteriore opinione che escludeva l'utilità, nel caso in esame, del principio di specialità (mancherebbe, infatti l'identità naturalistica del fatto al quale si riferiscono le rispettive norme), ritenendo corretto l'impiego del principio di consunzione, «per il quale è sufficiente l'unità normativa del fatto, desumibile dall'omogeneità tra i fini dei due precetti, con conseguente assorbimento dell'ipotesi meno grave in quella più grave»<sup>308</sup>.

La Cassazione a Sezioni Unite<sup>309</sup>, in pieno accordo con più recente giurisprudenza, propende per un raffronto meramente strutturale delle fattispecie, prescindendo dall'analisi del fatto storico, e afferma – abbandonando la soluzione di combinare criteri diversi tra loro – che il criterio di specialità presuppone una «relazione logico-strutturale» tra norme<sup>310</sup>.

Secondo questa interpretazione, la locuzione «stessa materia» deve intendersi come «fattispecie astratta – ossia come settore o aspetto dell'attività umana che la legge interviene a disciplinare – e non quale episodio in concreto verificatosi sussumibile in più norme, indipendentemente da un astratto rapporto di genere a specie tra queste»<sup>311</sup>. Neppure il richiamo alla natura del bene giuridico protetto è considerato decisivo e, comunque, in grado di dare adito a dubbi nel caso di reati plurioffensivi<sup>312</sup>.

Il criterio di specialità, inteso dalla Corte in senso logico-formale, impone che il presupposto della convergenza di norme, necessario perché sia applicabile la disposizione sull'individuazione della regola prevalente ex art. 15 c.p., possa ritenersi integrato solo in presenza di un rapporto di continenza tra le stesse, da verificare mediante il confronto strutturale tra le fattispecie astratte di volta in volta configurate, attraverso la comparazione degli elementi costitutivi delle rispettive fattispecie.

---

fuori della fattispecie oggettiva di frode fiscale (è quindi indifferente che esso si verifichi) e postulandosi come necessaria, ai fini della consumazione della stessa, la sola sussistenza di un collegamento teleologico sotto il profilo intenzionale., *Ex plurimis*, Cass. pen., Sez. III, 17 marzo 2010, Lovison, in *C.E.D. Cass.*, 246968; Id., Sez. II, 5 giugno 2008, Puzella, *ivi*, 241110; Id., Sez. II, 11 gennaio 2007, Perrozzi, *ivi*, 236126; Id., Sez. V, 10 gennaio 2007, Cutillo, *ivi*, 236053; Id., Sez. V, 30 gennaio 2007, Barisano, *ivi*, 236037; Id., Sez. II, 23 novembre 2006, Bellavita, *ivi*, 235593; Id., Sez. II, 29 gennaio 2004, Grieco, *ivi*, 228795.

<sup>308</sup> Così Cass., sez. III, sent. 11 ottobre 2007, n. 37409; Cass., sez. II, 10 luglio 2008, n. 28685; Cass., sez. II, sent. 10 dicembre 2008, n. 8357; Cass., sez. I, sent. 15 luglio 2010, n. 27541.

<sup>309</sup> Cass., Sez. Un., 28 ottobre 2010, n. 1235, in *Corr. trib.*, 2011, 581 ss., con nota critica di A. TRAVERSI, *Le Sezioni Unite escludono il concorso*, *cit.*, 577. L'autore, pur sposando la tesi della Cassazione in merito alla impossibilità di contestare anche il reato di truffa, ritiene che la ricostruzione operata dalla Suprema Corte si presti a due obiezioni di fondo: a) quanto al delitto di cui all'art. 2, l'autore evidenzia come la fattispecie tributaria, pur contenendo tutti gli elementi strutturali della fattispecie di truffa aggravata, non sia punibile, a differenza di quest'ultima, a titolo di tentativo; b) quanto al delitto di cui all'art. 8, mancherebbero gli elementi dell'induzione in errore e del danno al patrimonio dello Stato, i quali nel reato di truffa aggravata rivestono la qualifica di evento della condotta.

<sup>310</sup> In dottrina, T. PADOVANI, *Diritto penale*, op. cit., 388. Si veda in giurisprudenza, tra le tante, Cass., Sez. Un., 20 febbraio 2003, Scuncia, in *C.E.D. Cass.*, 223395.

<sup>311</sup> Cass., Sez. III, 11 maggio 2011, n. 23667, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it)

<sup>312</sup> Cass., Sez. un., 9 maggio 2001, Ndiaye, in *C.E.D. Cass.*, 218771; nello stesso senso Id., Sez. Un., 19 aprile 2007, Carchivi, *ivi*, 235962.

Ciò detto, la Cassazione ha ravvisato, quindi, un rapporto di specialità tra i delitti tributari in cui rilevi qualsiasi condotta di frode al Fisco e la truffa aggravata ai danni dello Stato, sulla base delle seguenti argomentazioni:

a) la condotta propria della frode fiscale è una specie del genere "artificio", costituito dall'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Non si può neppure affermare la diversità dei fatti facendo leva sugli elementi del danno e del profitto, in quanto questi dati fattuali di evento non possono trasformare una tale situazione di identità ontologica dell'azione in totale diversità del fatto.

L'evento di danno, ossia il «fine di evadere le imposte», è lo scopo della condotta tipica, il cui conseguimento effettivo non rileva ai fini della consumazione del reato.

Il delitto di frode fiscale *ex art. 2*, ricorda la Corte, è un reato di pericolo o di mera condotta, perché il legislatore ha teso a rafforzare la tutela, anticipandola al momento della commissione della condotta tipica, con una sanzione la cui misura è superiore, sia nel minimo sia nel massimo, nella frode fiscale rispetto alla truffa aggravata;

b) il rapporto di specialità sussiste anche per gli elementi dell'induzione in errore e del danno al patrimonio dello Stato, che nel reato di truffa sono visti quali eventi della condotta. Sebbene a una prima analisi questi elementi tipici del delitto di truffa aggravata sembrino mancare nella frode fiscale, per la Corte gli stessi, in un certo senso, sarebbero presenti anche nella condotta incriminata dai reati fiscali di cui al d.lgs. n. 74/2000, quando si consideri che normalmente alla presentazione di una dichiarazione non veritiera si accompagna il versamento di un minor o di nessun tributo e che ciò genera, nella fase di liquidazione della dichiarazione, un'induzione in errore dell'Amministrazione finanziaria e un danno immediato quantomeno nel senso del ritardo nella percezione delle entrate tributarie:

c) ravvisare il rapporto di specialità tra reati tributari e truffa aggravata corrisponderebbe alla linea di politica criminale e alla stessa *ratio* che ha ispirato il legislatore nel dettare le linee portanti della riforma introdotta con il d.lgs. n. 74/2000. In particolare, sarebbe carente sotto il profilo della logicità ipotizzare, in capo al soggetto che abbia emesso la falsa documentazione, una responsabilità penale costruita facendo leva su di una fattispecie di genere *ex art. 640*, comma 2, n. 1, c.p., in presenza di una condotta "fiscale" che si esaurisce nella configurabilità della ipotesi speciale descritta dal d.lgs. n. 74/2000.

In definitiva, in base a tali argomentazioni, la Suprema Corte ricava due regole: la prima, è che una condotta di frode al fisco tende ad esaurirsi all'interno del quadro sanzionatorio delineato dalla normativa *ad hoc*; la seconda, è una generale pretesa di specialità delle previsioni penali tributarie in materia di frode fiscale le quali, in quanto disciplinanti condotte tipiche, riferibili a un determinato settore d'intervento della repressione penale, esaurirebbero la pretesa punitiva dello Stato<sup>313</sup>. Non sareb-

---

<sup>313</sup> Identica argomentazione è rinvenibile in *Cass.*, Sez. II, sent. 22 novembre 2011, n. 7739, in *CED Cass.*, ove si afferma che «il sistema sanzionatorio in materia fiscale ha una spiccata specialità che lo caratterizza come sistema chiuso e autosufficiente, all'interno del quale si esauriscono tutti i profili degli interventi repressivi, dettando tutte le sanzioni penali necessarie a reprimere condotte lesive o potenzialmente lesive dell'interesse erariale alla corretta percezione delle entrate fiscali».

be consentita, per questo orientamento della Suprema Corte, una utilizzazione strumentale di un'ipotesi delittuosa comune contro il patrimonio – ad esempio la truffa aggravata ai danni dello Stato – «per alterare, se non stravolgere, il sistema di repressione penale dell'evasione disegnato dalla legge».

Da più parti è stato comunque precisato, e chiarito in egual modo da recente giurisprudenza, che nell'ipotesi in cui dalla condotta di frode fiscale derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, quale l'ottenimento di pubbliche erogazioni, il concorso formale tra il delitto di frode fiscale e quello di truffa rimane possibile<sup>314</sup>. L'ulteriore evento di danno che il soggetto attivo si rappresenta, infatti, non inerisce al rapporto fiscale, con la conseguenza che se l'attività fraudolenta sia diretta non solo a fini di evasione fiscale ma anche a finalità ulteriori, non sussiste alcun problema di specialità tra norme, perché una stessa condotta viene utilizzata per finalità diverse e viola diverse disposizioni di legge e non si esaurisce nell'ambito del quadro sanzionatorio delineato dalle norme fiscali, con la conseguenza della concorrente punibilità di più scopi presenti nell'azione criminosa<sup>315</sup>.

Deve in ultimo precisarsi come il rapporto tra reati tributari e reati comuni abbia registrato una ulteriore precisazione ad opera di una recente sentenza della Suprema Corte. La Cassazione è difatti ritornata sul punto, precisando che il *dictum* delle Sezioni Unite del 2011 non riguardava tutti i delitti tributari, ma unicamente quelli relativi alla emissione e alla indicazione in dichiarazione di fatture false. In altri termini, solo le condotte di cui ai suddetti articoli 2 e 8 – comportando una fraudolenta esposizione di costi e ricavi tali da alterare l'ammontare delle imposte dovuto dagli autori del reato – contengono in sé tutti gli elementi propri della sottrazione di somme al bilancio statale e, dunque, escludono che per tale sottrazione gli autori possano rispondere anche ai sensi dell'art. 640, comma 2, c.p.<sup>316</sup>.

Segue come, per contro, il reato di truffa aggravata ai danni dello Stato possa concorrere con gli altri delitti contenuti nel d.lgs. n. 74/2000 (ad es. il reato di occultamento delle scritture contabili) in quanto non sussistano sovrapposizioni fra le diverse ipotesi criminose.

## **7) Il trattamento sanzionatorio**

La volontà di perseguire i comportamenti giuridico-economici afferenti alla “grande evasione fiscale” ha fatto sì che il legislatore scegliesse la reclusione come pena principale del vigente sistema penale tributario. Nello specifico, i compassi edittali previsti da ciascuna fattispecie sono i seguenti:

a) i delitti dichiarativi, qualificati dalla condotta fraudolenta (artt. 2 e 3), prevedono la pena della reclusione da un minimo di un anno e sei mesi ad un massimo di sei

---

<sup>314</sup> Si vedano, tra le sentenze anteriori alle Sezioni Unite del 2011, Cass., Sez. III, sent. 17 marzo 2010, cit.; Cass., Sez. II, sent. 23 novembre 2006, cit.

<sup>315</sup> Si veda ancora Cass., Sez. III, sent. 11 maggio 2011, n. 23667, cit.

<sup>316</sup> Così, Cass., Sez. III, sent. 26 settembre 2012, n. 37044, in *www.leggiditalia.it*

anni. Analogo trattamento è riservato al delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8).

b) gli altri delitti dichiarativi – dichiarazione infedele (art. 4) e omessa dichiarazione (art. 5) – prevedono, ambedue, la pena della reclusione da un minimo di un anno al massimo di tre anni;

c) la fattispecie posta a protezione della veridicità dei documenti contabili (necessari per la corretta determinazione delle imposte) avverso condotte di occultamento o distruzione, è punita con la pena della reclusione dai sei mesi a cinque anni;

d) i reati che presidiano l'interesse alla riscossione dei tributi, quali le ritenute e l'IVA (artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater), contemplano la pena della reclusione da sei mesi a due anni; mentre la fattispecie residuale della sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11), è punita nella ipotesi base con la pena della reclusione da sei mesi a quattro anni e nella ipotesi aggravata (per imposte evase di importo superiore ad euro duecentomila) con la reclusione da un anno a sei anni.

Nel tentativo di rafforzare la finalità general-preventiva della sanzione principale, e quindi la percezione di effettività dell'apparato penale tributario nel suo complesso, il legislatore, accanto alla pena detentiva, ha previsto l'applicazione obbligatoria di pene accessorie conseguenti alla condanna per taluno dei delitti sopra menzionati. Si tratta, nello specifico, di pene che, in alcuni casi, ricalcano quelle disciplinate dal codice penale, ma che grazie alla loro completa individuazione operata nel d.lgs. n. 74/2000 vengono intese come un elenco esaustivo, come tale non integrabile. Nonostante, sembra corretta una loro interpretazione conforme alle regole dettate nel codice penale, specie qualora ciò risulti necessario per completare la disciplina speciale, nonché per ricavare il contenuto applicativo della misura.

In base all'art. 12, esse sono: a) l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche delle imprese; b) l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione; c) l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza ed assistenza in materia tributaria; d) l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza ed assistenza in materia tributaria; e) l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria; f) la pubblicazione della sentenza di condanna; g) l'interdizione dai pubblici uffici.

Il *quantum* di pena applicabile può essere influenzato – oltre che dalle valutazioni circa la gravità del reato commesso ai sensi dell'art. 133 c.p. – anche dalla circostanza attenuante di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 74/2000, la quale, prima delle modifiche apportate dal d.l. n. 138/2011 (novella del 2011), aveva natura di circostanza ad effetto speciale, poiché consentiva la diminuzione della pena della reclusione “fino alla metà”. In seguito, l'effetto premiale è stato contenuto nella diminuzione “fino ad un terzo”, mutando la qualificazione giuridica di detta circostanza, la quale diviene un'attenuante ad effetto ordinario (art. 65 c.p.)<sup>317</sup>. Rimane invece eguale il presup-

---

<sup>317</sup> Lo ricorda anche G. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del “diritto penale del nemico”?*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, 1, 18, il quale evidenzia altresì che,

posto concernente la sua applicazione, dovendo il soggetto attivo pagare il debito tributario “prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado”.

La *ratio* che sta dietro alla previsione dell’attenuante era maggiormente evidente nella precedente formulazione: incentivare l’evasore all’adempimento della propria obbligazione tributaria (imposte, interessi e sanzioni, anche per importi più bassi riqualificati dall’Uffici), per ottenere, in cambio, una riduzione della pena conseguente al venir meno del pregiudizio economico per l’erario, oltre alla non applicazione delle citate sanzioni accessorie.

Nel caso di specie, stante la presenza di una “formula aperta”, sembra che l’attenuante possa essere riconosciuta a seguito dell’applicazione di tutti gli istituti di carattere procedurale o processuale, anche di futura introduzione, che consentono di definire in maniera agevolata le posizioni pendenti<sup>318</sup>.

Il d.l. n. 138, tuttavia, sembra voler compensare la minor convenienza di pagare quanto contestato dal Fisco (ai sensi dell’art. 13) – e quindi un possibile minore incasso delle imposte – con la previsione di subordinare la domanda di patteggiamento ex art. 444 c.p.p. alla previa estinzione del debito tributario, comprensivo della parte dovuta a titolo di sanzione, nonostante la cogenza del principio di specialità che nella norma in esame subisce una deroga<sup>319</sup>. Pertanto, il contribuente infedele che voglia tentare la via del rito speciale, ed ottenere lo sconto di pena, deve obbligatoriamente estinguere il proprio debito nei confronti dell’Erario.

Obbedisce alla stessa logica di fondo dell’art. 13 la previsione della circostanza attenuante speciale di cui all’art. 14, la quale risulta applicabile nell’ipotesi, invero residuale, in cui il soggetto attivo non possa procedere al pagamento di cui sopra per avvenuta estinzione del debito tributario.

Stante la presenza di una lesione agli interessi erariali, quantomeno in senso lato, viene data la possibilità al contribuente di richiedere “di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma, da lui indicata, a titolo di equa riparazione dell’offesa recata all’interesse pubblico tutelato dalla norma violata”. L’unico vincolo è quello di proporre il pagamento di una somma comunque non inferiore a quella risultante dal ragguaglio a norma dell’articolo 135 c.p. della pena minima prevista per il delitto contestato. Una volta eseguito il pagamento nei termini fissati con ordinanza del giudice, il reo può ottenere il beneficio della diminuzione fino alla metà della pena, oltre alla non applicazione delle sanzioni accessorie di cui all’art. 12.

---

in tal modo, dette circostanze attenuanti non sono più sottratte al giudizio di bilanciamento con eventuali aggravanti concorrenti.

<sup>318</sup> Si pensi, ad esempio, all’adesione ai PVC (processi verbali di constatazione), alle modalità di definizione agevolata degli avvisi di accertamento, alla conciliazione giudiziale e all’acquiescenza.

<sup>319</sup> Data la connessione tra l’attenuante dell’art. 13 e il patteggiamento, e a seguito dell’abbattimento delle soglie di punibilità previste per le singole fattispecie, dubita della concreta «appetibilità della scelta collaborativa» del rito di cui all’art. 444 c.p.p., I. ANTONIO, *Reati tributari: attenuanti, patteggiamento e condizionale*, in *Corr. trib.*, 41, 2011, 3357.

Importanti ricadute sul profilo sanzionatorio conseguono, inoltre, dalle limitazioni riguardanti l'operatività della sospensione condizionale della pena *ex art. 163 c.p.*, introdotte dalla "novella" del 2011.

L'istituto nella ipotesi ordinaria consente al giudice, nel pronunciare sentenza di condanna alla reclusione o all'arresto per un tempo non superiore a due anni, di sospendere l'esecuzione della pena per il termine di cinque anni: l'effetto, *ex art. 166 c.p.*, si estende anche alle pene accessorie.

Un ulteriore risultato utile è dato dall'inapplicabilità delle misure di sicurezza, tranne che si tratti della confisca.

La concessione della sospensione condizionale, quindi, è sempre subordinata alla valutazione che il colpevole si asterrà dal commettere ulteriori reati. Segue che il "beneficio" non può essere concesso:

- a chi abbia riportato una precedente condanna a pena detentiva per delitto, anche se è intervenuta la riabilitazione, e neppure al delinquente o contravventore abituale o professionale;

- allorché alla pena inflitta debba aggiungersi una misura di sicurezza personale (qualora il reo sia considerato socialmente pericoloso).

L'applicazione della sospensione condizionale, come si sa, non è reiterabile. Il giudice, tuttavia, nell'infliggere una nuova condanna, può disporre la sospensione condizionale qualora la pena da comminare, cumulata con quella irrogata con la precedente condanna anche per delitto, non superi i limiti previsti dall'*art. 162 c.p.* dei due anni, ovvero due anni e sei mesi nei casi sopra citati.

Per quanto attiene al diritto penale tributario, il nuovo comma 2-bis dell'*art. 12 del d.lgs. n. 74/2000*, esclude la possibilità di concedere la sospensione condizionale della pena per i delitti, disciplinati negli articoli da 2 a 10 del decreto, in cui si verificano congiuntamente le seguenti condizioni: a) l'imposta evasa superi i 3 milioni di euro; b) l'imposta evasa superi il 30% del volume d'affari.

Emerge, pertanto, il proposito di utilizzare la sospensione condizionale per finalità punitive, sulla base di una valutazione presuntiva di pericolosità sociale compiuta *ex lege*, fondata sui limiti riferiti all'ammontare dell'imposta evasa sopra descritti: ciò comporta un palese travisamento della *ratio* originaria di deroga alla concezione retributiva della pena, atteso che la sospensione dell'esecuzione della condanna dovrebbe basarsi sulla valutazione di prognosi favorevole dei criteri enunciati all'*art. 133 c.p.*

La nuova disposizione, oltretutto, rivela un vizio in merito alla limitazione di cui alla lettera b) nella parte in cui fa riferimento all'ammontare del "volume d'affari": una locuzione che indica, come sanno i tecnici della materia, i contribuenti titolari di partita IVA. Dal punto di vista letterale, quindi, sembrerebbe che la preclusione non operi nei confronti di tutti gli altri contribuenti, ma una siffatta interpretazione sembra esporre la disposizione ad un sindacato di legittimità costituzionale<sup>320</sup>.

---

<sup>320</sup> Di sciatteria del legislatore parla anche G. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del "diritto penale del nemico"?*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, 1, 19,; nonché

Qualche dubbio sorge, infine, in merito alla esclusione dei delitti di riscossione del d.lgs. n. 74/2000, per i quali le limitazioni alla concessione del beneficio *ex art. 163 c.p.* non valgono. Il condannato, quindi, potrà sempre beneficiare della sospensione condizionale, entro i limiti previsti dalla disciplina generale del codice penale.

Mentre questa previsione può trovare una qualche giustificazione per le fattispecie degli omessi versamenti e delle indebite compensazioni – vista la minore gravità delle condotte anche sotto il profilo della sanzione (reclusione da sei mesi a due anni) – appare invece illogica, anche volendo sposare la linea di estremo rigore adottata dal legislatore, l'estromissione, dalla nuova disciplina, della sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11). Il delitto, specie nella sua ipotesi aggravata ove la pena può toccare i sei anni di reclusione, è senza dubbio una delle fattispecie più gravi del d.lgs. n. 74/2000, atteso che la condotta fraudolenta è in grado di frustrare del tutto il procedimento di riscossione delle imposte.

## 8) La prescrizione

La prescrizione è una causa di estinzione del reato che opera in funzione del decorso del tempo, il cui fondamento non è univoco.

L'opinione prevalente individua la *ratio* dell'istituto nel fatto che il bisogno di pena tende ad affievolirsi nel tempo, salvo che si tratti di reati di speciale gravità (puniti con la pena dell'ergastolo). Parte della dottrina<sup>321</sup>, difatti, muovendo dalla logica retributiva della sanzione penale, è dell'avviso che un considerevole lasso temporale tra la perfezione del reato e la condanna nuoccia all'esigenza di avere una pena commisurata alla colpevolezza dell'agire illecito e comminata a breve distanza dalla commissione del fatto-reato: il reo può nel frattempo aver mutato la propria condotta di vita in modo tale da eliminare la rilevanza della funzione special-preventiva della pena.

Altri autori, invece, ritengono che la logica della prescrizione risponda più ad un criterio sanzionatorio nei confronti della inefficienza dell'ordinamento e alla necessità di non esporre indefinitamente il reo ai rischi di un processo. Vi è chi, infine, in una logica utilitaristica, evidenzia come il decorso del tempo tenda ad ostacolare, soprattutto per certi delitti, la raccolta delle prove e, quindi, impedisca al processo penale di giungere alla condanna dell'imputato: la funzione oggi prevalente, per quest'ultimo orientamento, sarebbe di tipo deflattivo «a che si produca l'effetto estintivo per evitare che il sistema giudiziario venga gravato dall'accumularsi di procedimenti penali che stentano a trovare la loro definizione»<sup>322</sup>.

---

ANDREAZZA-PISTORELLI-SCARCELLA, *Novità legislative: L. 14 settembre 2011, n. 148*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2011, 9 ss.

<sup>321</sup> Cfr., T. PADOVANI, *Diritto penale*, op. cit. 368.

<sup>322</sup> In tal senso, F. PALAZZO, *Corso di diritto penale, parte generale*, 2008, 628 ss.

Nel d.lgs. n. 74/2000 la disciplina della prescrizione, che nella l. n. 516/82 godeva di un regime di evidente specialità, è stata uniformata alle regole del codice penale<sup>323</sup>. L'art. 17 del citato decreto, infatti, si limita a prevedere ulteriori atti interruttivi rispetto a quelli indicati nell'art. 160 c.p.<sup>324</sup>, rinviando implicitamente agli ordinari termini di prescrizione dell'art. 157 c.p.

In seguito, con la l. n. 251 del 5 dicembre 2005, più nota come legge "ex Cirielli", il legislatore ha modificato l'impianto codicistico in più punti, dettando nuove regole per individuare il tempo necessario per maturare la prescrizione. In particolare:

1) differenti criteri di calcolo del termine di prescrizione: la nuova versione prevede, al posto del precedente sistema di correlazione dei tempi di prescrizione dei reati a sei scaglioni di pena stabiliti in via generale, l'estinzione del reato per il decorso del tempo corrispondente al massimo della pena stabilita (in caso di pena cumulativa o alternativa si ha riguardo alla sola pena detentiva, *ex* art. 157, comma 4, c.p.). Il legislatore, tuttavia, ha introdotto un tempo minimo inderogabile di prescrizione, al di sotto del quale non si può scendere, di sei anni per i delitti e di quattro anni per le contravvenzioni;

2) irrilevanza delle circostanze del reato: rispetto alla precedente disciplina, vera e propria novità è data dalla non rilevanza delle circostanze del reato – ad eccezione delle circostanze aggravanti per le quali la legge stabilisce una pena di specie diversa da quella ordinaria e per quelle ad effetto speciale – nella determinazione del tempo necessario per la maturazione dell'effetto prescrittivo e della inapplicabilità a tal fine del giudizio comparativo di cui all'art. 69 c.p. (meccanismi, invece, previsti dai commi 2 e 3 della precedente formulazione dell'art. 157 c.p.).

3) irrilevanza del vincolo della continuazione: ai fini dell'individuazione del termine di prescrizione, in caso di concorso *ex* art. 81, comma secondo, c.p., la decorrenza della prescrizione per il reato continuato è ora adeguata alla regola generale.

La durata del termine prescrizionale dei reati tributari – che per le più gravi ipotesi di frode fiscale era fissato in dieci anni e per i reati di riscossione in cinque anni – ha subito alcune ripercussioni dovute alla "novella" del 2005. In particolare, i termini prescrizionali dei delitti tributari sono stati ritoccati a sei anni, prolungabili per gli imputati incensurati a sette anni e sei mesi in presenza di atti interruttivi.

La conseguenza ultima della legge *ex Cirielli*, nel diritto penale tributario, è stata, quindi, una conferma alla generale uniformazione del termine prescrizionale di tutte le fattispecie, ma con un aumento dei termini per i reati meno gravi ed una notevole

---

<sup>323</sup> V. legge delega – art. 9 lett. g) – la quale ha prescritto al legislatore delegato di «uniformare la disciplina della prescrizione dei reati a quella generale, salvo le deroghe rese opportune dalla particolarità della materia penale tributaria».

<sup>324</sup> Tali atti sono il: c.d. *verbale di contestazione* (redatto nelle ipotesi in cui l'autorità competente proceda ad accessi, ispezioni e verifiche, contenente rilievi circa le violazioni di norme contenute nelle leggi finanziarie); il c.d. *avviso di accertamento* (atto impositivo con il quale l'autorità finanziaria quantifica la pretesa erariale. La dottrina ritiene che tali atti presentino similitudini con quelli descritti dall'art. 160 c.p., «posto che gli stessi rappresentano la prima espressione della volontà statuale di dar luogo alla repressione dell'illecito». Vedi, A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, op. cit., 273.



abbreviazione per quelli più gravi: in linea di massima vi era quindi un'alta probabilità di pervenire all'estinzione del reato, a discapito della necessità di dare piena attuazione alla normativa penal-tributaria del d.lgs. n. 74/2000, entrato in vigore solo un quinquennio prima<sup>325</sup>.

Una riprova circa la maggiore facilità di maturare la prescrizione – ad opera delle modifiche introdotte nel 2005 – giunge anche dalla menzionata modifica della disciplina della continuazione, ove si registra, in ordine al computo dei termini prescrizionali, una novità rispetto alla regola precedente. La giurisprudenza *ante* riforma del 2005, faceva ampio uso dell'istituto per cui il termine prescrizionale, per il reato continuato, veniva fatto decorrere *ex lege* dalla cessazione della continuazione. Ciò impediva, pertanto, l'estinzione di molti reati il cui periodo prescrizionale, non molto lungo, non decorreva grazie alla unificazione nel medesimo disegno criminoso con reati più recenti e non prescritti. Il fenomeno, come evidenzia attenta dottrina, era particolarmente diffuso, specie per la fattispecie di emissione/utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti<sup>326</sup>.

Ora, invece, nell'ipotesi di continuazione, si deve tenere presente che il principio sancito dall'art. 158 c.p. – della inscindibilità del reato continuato ai fini della prescrizione – opera solo relativamente alla decorrenza del termine della prescrizione e non anche con riguardo alla durata del tempo necessario per la stessa, che va stabilito con riferimento ai singoli reati ritenuti in continuazione. I reati avvinti nel vincolo della continuazione, pertanto, risultano sottoposti alla medesima disciplina del concorso materiale, per cui ciascun reato inizia a prescriversi dal giorno della consumazione.

La specialità che ha sempre contraddistinto i reati tributari, infine, ha fatto nuovamente ritorno nel sistema penale-tributario con la "manovra di ferragosto" del 2011, entrata in vigore con il fine dichiarato di combattere con maggiore efficacia l'evasione fiscale. Un intervento a sorpresa della maggioranza politica e del governo allora in carica – in altre occasioni non così preoccupati di dare effettività alle fattispecie di stampo economico – che, oltre alle altre modifiche delle quali si è già detto, ha allungato i tempi di decorrenza della prescrizione.

Tale manovra ha rivisitato la disciplina della prescrizione, derogando a quanto previsto nel codice penale. Ora, con il nuovo comma 1-bis dell'art. 17, del decreto legge n.138/2011, l'omogeneità del sistema è venuta di nuovo meno, poiché è previsto

---

<sup>325</sup> Cfr., E. DOLCINI, *La recidiva riformata. Ancora più selettivo il carcere in Italia*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2007, 2-3, 515, il quale evidenziava che per molti reati economici – come la corruzione propria, il falso in bilancio *ex* art. 2622 c.c., la truffa per il conseguimento di erogazioni pubbliche, nonché la quasi totalità dei delitti tributari – il tempo di prescrizione era passato da quindici anni (dieci più cinque in caso di atti interruttivi) a sette e mezzo (sei più uno e mezzo). Ne consegue che per questi e per numerosi altri reati di rilevante gravità diveniva difficile approdare ad una condanna: nella maggioranza dei reati tributari, il processo si concludeva, difatti, con una sentenza di proscioglimento per estinzione del reato.

<sup>326</sup> A. MAMBRIANI, *La nuova disciplina della recidiva e della prescrizione: contraddizioni sistematiche e problemi applicativi*, in *Giur. Merito*, 2006, 4, 837.

un generalizzato aumento di un terzo dei termini prescrizionali dei reati previsti dagli articoli da 2 a 10 del d.lgs. n. 74 del 2000.

Dal punto di vista operativo, viene quindi allungata la prescrizione per quasi tutti i principali reati tributari di circa un terzo, e, pertanto, in luogo del termine di 6 anni la prescrizione maturerà dopo 8 anni, ed in caso di interruzione di termini si potrà salire anche a 10 anni. Non subiscono modifiche invece le violazioni penali inerenti l'omesso versamento, l'indebita compensazione o la sottrazione fraudolenta<sup>327</sup>.

Il decorso dei termini è interrotto oltre che dagli eventi previsti dall'art. 160 del codice penale, anche dalla notifica del verbale di constatazione o da quello di accertamento. Tale interruzione non comporta tuttavia l'aumento di più di un quarto del tempo necessario per la prescrizione. Considerando il termine attualmente fissato in 8 anni, alla fine il termine complessivo potrà essere di dieci anni (8 anni più 2 anni).

Ci si deve chiedere se le innovazioni in tema di prescrizione siano conformi ai principi generali e, volendo porsi nell'ottica del legislatore, se siano in grado di ostacolare in maniera efficace – fungendo da deterrente – l'enorme evasione fiscale che affligge il nostro Paese.

Il ritorno di un regime speciale per la prescrizione pone, indubbiamente, una serie di interrogativi. Dottrina autorevole ha da subito manifestato forti perplessità sul punto: l'aumento dei termini di prescrizione di alcuni reati rappresenta, per i più, un incomprensibile dietrofront rispetto a una delle principali linee di intervento della precedente riforma penal-tributaria, tra cui l'omogeneizzazione dei tempi di prescrizione dei delitti tributari a quelli ordinari, con conseguente stravolgimento e strumentalizzazione delle categorie penalistiche per perseguire «obiettivi contingenti di “politica spicciola”»<sup>328</sup>.

A prescindere da un giudizio sull'attuale impianto codicistico della prescrizione, non oggetto di questo studio, pare corretto ricordare le difficoltà che accompagnano la ricerca di prove di reati tributari, invero non riconosciute da chi ritiene che detti reati, anche quelli qualificati da maggiore gravità, non presentino maggiori difficoltà di accertamento rispetto ad altri<sup>329</sup>.

---

<sup>327</sup> Per quanto riguarda i reati previsti dagli articoli dal 2 al 10 del d.lgs. 74 del 2000 (dichiarazione fraudolenta mediante fatture false o altri artifici, dichiarazione infedele, omessa dichiarazione ed emissione di fatture false, occultamento e distruzione di scritture contabili) è previsto l'aumento dei termini di prescrizione di un terzo dei termini ordinari.

Vengono escluse dal novero dei reati aumentabili le ipotesi delittuose che non sono contenute all'interno degli articoli che vanno dal 2 al 10. E' il caso dell'omesso versamento Iva per importi superiori ai 50.000 euro, dall'omesso versamento di ritenute operate e da indebita compensazione. I nuovi termini inerenti la prescrizione vengono applicati solo per le violazioni commesse dopo l'entrata in vigore della legge, mentre per quelli antecedenti si applicano i vecchi termini.

<sup>328</sup> Così, G. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del “diritto penale del nemico”?*, in *Dir. pen. proc.*, 1, 2012, 20.

<sup>329</sup> Secondo G. FLORA, *ult. cit.*, simili difficoltà non esisterebbero «tanto più se si tiene conto della totale abolizione del segreto bancario che trasforma gli enti di credito da custodi della riservatezza della situazione bancaria dei clienti in “collaboratori” forzati del Fisco (art. 11, comma 2, l. 22 dicembre 2011, n. 214)».

Invero, questa opinione, sebbene autorevolmente sostenuta, non sembra condivisibile poiché non tiene conto del meccanismo che regola la liquidazione delle imposte dirette e dell'Iva che, si è detto, si attiva solo dopo che sono decorsi circa due anni dalla presentazione della relativa dichiarazione fiscale, ai quali segue un ulteriore periodo, più o meno lungo, prima che l'Amministrazione finanziaria abbia la possibilità di verificare i dati riportati in dichiarazione e inoltrare la segnalazione di reato presso la competente Procura della Repubblica.

Proprio in considerazione di questo dato, tra la dottrina processualistica si sta facendo strada l'opinione secondo cui l'unico criterio della gravità del reato, anche individuato escludendo l'incidenza delle circostanze attenuanti o del giudizio di comparazione tra queste e quelle aggravanti sul computo della pena ai fini prescrizionali, comporti insuperabili problematicità in un sistema, come l'attuale, che si basa su scaglioni di pena disomogenei, frutto «di una politica criminale evolutasi [...] all'insegna di assetti sia ideologici, sia valoriali, molto diversi e che non appare in grado di perseguire la speditezza dei procedimenti che, a causa delle peculiarità proprie di ciascuna istruttoria, hanno sviluppi vari e non prevedibili a priori»<sup>330</sup>.

Sembra che la innovata disciplina dei termini prescrizionali possa giustificarsi quantomeno in tal senso, e ciò pare trovare conferma dalla esclusione di **un** aggravio di termini per quei delitti che non destano particolari problemi di raccolta delle prove. Le violazioni penali inerenti l'omesso versamento, l'indebita compensazione o la sottrazione fraudolenta si basano, come si vedrà quando si analizzeranno le singole fattispecie, su dati comunicati dal contribuente stesso, che poi non trovano conferma nel momento in cui l'Amministrazione finanziaria procede ai controlli delle dichiarazioni o degli altri documenti prodotti.

Rimane il problema di valutare la compatibilità e la coerenza delle specifiche regole dettate per i reati tributari con i principi del diritto penale, problema che ripropone in tutta la sua interezza la questione di una modifica dell'attuale regime della prescrizione.

I dubbi di coerenza sistematica sembrano porsi, a nostro avviso, anche all'interno dello stesso d.lgs. n. 74/2000, a seguito dell'orientamento giurisprudenziale del quale si è dato conto in tema di soglie di punibilità. Se, come emerge dalle ultime sen-

---

<sup>330</sup> In tal senso G. UBERTIS, *Prescrizione del reato e prescrizione dell'azione penale*, in *Riv. it. dir e proc. pen.*, 2010, 03, 1016. L'autore sembra proporre una nuova disciplina della prescrizione ove i tempi dell'attività giudiziaria vengano scanditi «in modo tale da rispettare il canone della durata ragionevole del processo». Una riforma strutturale dell'istituto della prescrizione che adatti i termini prescrittivi del reato, non unicamente alla sua gravità, ma altresì alla sua tipologia «ridando spazio proprio ai problemi probatori, tenendo conto dei parametri delineati dall'art. 2 co. 2 l. 24 marzo 2001, n. 89, vale a dire sia della complessità del caso concreto, sia del comportamento delle parti e del giudice del procedimento, nonché di tutti gli altri soggetti che comunque devono intervenire per la sua definizione».

L'autore propone, tra le innovazioni ritenute utili, la fissazione di un termine iniziale indipendente dai comportamenti dei soggetti processuali «entro il quale il pubblico ministero debba pronunciarsi sulla notizia criminis, nonché la periodicità di controlli giurisdizionali in contraddittorio per le eventuali proroghe della attività di investigazione, accostando alla prescrizione del reato, anche la c.d. prescrizione dell'azione penale la quale presuppone la verifica della fondatezza dell'accusa entro un termine ragionevole».

tenze, la Cassazione ritiene che dette soglie abbiano natura di condizioni obiettive di punibilità, allora ai reati in cui esse sono inserite dovrebbe applicarsi il disposto dell'art. 158, comma 2, c.p., per il quale “quando la legge fa dipendere la punibilità del reato dal verificarsi di una condizione, il termine della prescrizione decorre dal giorno in cui la condizione si è verificata”.

La conseguenza ultima, per i reati tributari, sarebbe quella di prevedere termini di prescrizione variabili, con il risultato poco coerente di avere fattispecie con termine prescrizionale spostato nel tempo al momento di verifica della condizione, e, per la più grave ipotesi delittuosa dell'art. 2, priva di soglie, una prescrizione ancorata al momento di presentazione della dichiarazione<sup>331</sup>.

*De iure condito*, è evidente l'intenzione di perseguire due obiettivi, uno tipico del diritto penale, l'altro di carattere prettamente amministrativo.

Il primo, avvertito da tutti i commentatori, è quello di aumentare la percezione della sanzione penale in capo ai contribuenti, con aggiunta la finalità di far comprendere il reale disvalore della evasione fiscale, affinché permanga il ricordo nella comunità sociale dell'illecito penale di carattere tributario. La logica, in effetti, sembra la medesima che ha spinto il legislatore a prevedere – secondo quanto previsto dall'art. 157 co. 5 c.p. – il raddoppio dei termini prescrizionali per alcuni reati di particolare allarme sociale o di difficile accertamento probatorio.

Il secondo obiettivo, come detto di carattere amministrativo, attiene alla possibilità riconosciuta agli Uffici finanziari di elevare avvisi di accertamento oltre l'ordinario termine di decadenza dell'azione di controllo che – per effetto delle modifiche apportate dai commi da 24 a 26 dell'art. 37 del d.l. n. 223/2006 (c.d. Decreto “Visco - Bersani”) agli artt. 43 e 57 dei d.d.p.r. n. 600/73 e n. 633/72 – sono raddoppiati in caso di violazione che comporti l'obbligo di denuncia per un reato tributario.

Sul punto deve registrarsi il rischio che l'Amministrazione finanziaria abusi di questa possibilità, inoltrando denunce di reato a volte lacunose o anche per fattispecie di reato non aventi carattere tributario<sup>332</sup>, o, addirittura, per reati palesemente prescritti. Siffatto indirizzo, ben evidente alla luce della prassi applicativa, è stato altresì indicato espressamente all'interno della Circolare 13 gennaio 2012, n. 1/E dell'Agenzia delle entrate<sup>333</sup>. Si

<sup>331</sup> Cass., sez. I, sent. 5 marzo 2009, n. 25483, in *www.dejure.giuffre.it*: «il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si consuma nel momento della presentazione della dichiarazione». Nello stesso senso, Cass., sez. III, sent. 21 novembre 2008, n. 626, in *Cass. pen.*, 2009, 12, 4881.

<sup>332</sup> In ordine a quest'ultima prassi, recente giurisprudenza ha censurato l'operato dell'Agenzia delle entrate affermando che il raddoppio dei termini di accertamento può operare soltanto quando al contribuente si contesti la commissione di un reato tributario, e non anche nell'ipotesi di contestazione di un qualsiasi reato comune. Il presupposto previsto dagli artt. 43, co. 3 del d.p.r. n. 600/73 e 57, co. 3, del d.p.r. n. 633/72, affinché l'ufficio possa invocare quel raddoppio, è che il contribuente abbia commesso una violazione che comporta l'obbligo di denuncia «per uno dei reati previsti dal d.lgs. 74/2000» dovendosi pertanto escludere che lo stesso effetto si produca quando la contestazione attenga un reato diverso da quelli tributari. Così Comm. Trib. prov. Di Bari, Sez. 22, Sent. 8 marzo 2012, n. 40, in *www.diritto24.ilsole24ore.comù7penale/rassegna di giurisprudenza*.

<sup>333</sup> In tale circolare - reperibile nel sito *www.agenziaentrate.it* - l'Agenzia delle entrate ha specificato che per determinati periodi d'imposta oggetto di sanatoria di cui alla legge n. 289/2002 potranno formare oggetto di controllo, qualora gli Uffici finanziari dispongano di specifici elementi probatori

è in presenza, quindi, di ricadute di carattere amministrativo dell'utilizzo della leva penale tributaria.

Per evitare ciò è intervenuta la Corte costituzionale con sent. n. 2447/11 che, nel confermare la legittimità del raddoppio dei termini, ha tuttavia precisato «la necessità di un controllo, da parte del giudice tributario, sulla correttezza dell'operato dell'amministrazione, onde evitare un uso pretestuoso e strumentale della notizia di reato al fine di fruire ingiustificatamente del più ampio termine di accertamento»<sup>334</sup>.

L'insegnamento della Consulta è stato di recente fatto proprio da molte Commissioni tributarie, che richiedono sia l'obbligo di allegazione della denuncia penale presentata alla Procura se il Fisco intende avvalersi del raddoppio dei termini relativamente all'accertamento<sup>335</sup>; sia l'onere della prova, in capo alla parte resistente, circa i seri indizi di reato da cui scaturisce la conseguente denuncia penale. Il Fisco non può limitare, quindi, il proprio operato ad una semplice dichiarazione che “collegi” la condotta del contribuente al reato di infedele dichiarazione<sup>336</sup>.

In ogni caso, se il reato tributario è prescritto, non sembra ravvisabile il presupposto per il raddoppio dei termini di accertamento e deve essere conseguentemente annullato l'avviso di accertamento impugnato, perché emanato in assenza del relativo potere<sup>337</sup>.

---

relativi alla ricorrenza di un'ipotesi di reato. Per considerazioni critiche si rinvia a S. ARMELLA – L. UGOLINI, *Annualità «condonate» ai fini Iva, raddoppio dei termini e reati prescritti*, in *Corr. trib.*, 11, 2012, 805 ss.

<sup>334</sup> Corte. Cost., sent. 20 luglio 2011, n. 247, in *giurcost.org*.

<sup>335</sup> V. Comm. Trib. Prov. Di Milano, sent. 12 dicembre 2011, n. 372/3/11 in *www.fiscoediritto.it*

<sup>336</sup> V. Comm. Trib. Prov. di Milano, sent. 26 settembre 2011, n. 231/40/11 in *www.fiscoediritto.it*

<sup>337</sup> Si veda, da ultimo, Comm. Trib. Prov. di Vicenza, Sez. I, sent. 14 marzo 2012, n. 34, in *www.fiscoonline.it*



### Capitolo III

#### Le singole fattispecie penali tributarie

**SOMMARIO: Sezione I - I delitti nelle dichiarazioni fiscali e i delitti relativi alla documentazione fiscale e contabile:** 1) Premessa; - 2) Considerazioni in tema di “frode fiscale”; - 3) La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; - 3.1. Il bene giuridico tutelato e l’elemento soggettivo; - 3.2. Il soggetto attivo e la condotta; - 3.3. Il concetto di “operazioni inesistenti”; - 3.4. Segue: l’ipotesi della indicazione in fattura di un diverso destinatario; - 4) La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici; - 4.1. Il bene giuridico e il soggetto attivo; - 4.2. La condotta; - 4.3. Segue: i “mezzi fraudolenti”; - 4.4. I rapporti tra fattispecie in tema di falso ideologico e falso materiale; - 5) La dichiarazione infedele; - 5.1. I principali elementi strutturali; - 5.2. Gli “elementi passivi fittizi” del diritto di dichiarazione infedele; - 5.3. Una questione controversa: la possibile rilevanza penale del *transfer pricing*; - 5.4. La indeducibilità dei costi da reato: conseguenze penali; - 6) L’omessa dichiarazione; - 6.1. Il soggetto attivo; - 6.2. La condotta e l’elemento soggettivo; - 7) L’emissione di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti; - 7.1. La natura del reato e il bene giuridico tutelato; - 7.2. Il soggetto attivo, la condotta e l’elemento soggettivo; - 8) L’occultamento o distruzione di documenti contabili; - 8.1. Il bene giuridico e il soggetto attivo; - 8.2. La condotta e l’elemento soggettivo. **Sezione II - I delitti nella fase della riscossione:** 1) Premessa; - 2) L’omesso versamento di ritenute certificate; - 2.1. Il bene giuridico e il soggetto; - 2.2. La condotta e l’elemento soggettivo; - 3) L’omesso versamento di IVA; - 3.1. Gli elementi strutturali della fattispecie; - 3.2. Segue: l’omesso versamento di Ritenute e l’omesso versamento di IVA nell’ipotesi di crisi aziendale; - 3.3. Le frodi carosello e le “cartiere”; - 4) L’indebita compensazione; - 4.1. Gli elementi strutturali della fattispecie; - 4.2. Segue: problematiche applicative; - 5) La sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte; - 5.1. Il bene giuridico e il soggetto attivo; - 5.2. La condotta; - 5.3. Il momento consumativo del reato e l’elemento soggettivo; - 6) La sottrazione fraudolenta nell’ambito della tran-

sazione fiscale; - 6.1. L'istituto della transazione fiscale; - 6.2. Gli elementi strutturali della fattispecie.

## **Sezione I**

### **I delitti connessi alle dichiarazioni fiscali e i delitti relativi alla documentazione fiscale e contabile**

#### **1) Premessa**

Il d.lgs. n. 74, che disciplina l'intera materia penale-tributaria, al titolo secondo suddivide le fattispecie in due capi: il primo contiene i delitti c.d. dichiarativi (le due ipotesi di dichiarazione fraudolenta, la dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione), il secondo comprende i delitti in materia di documenti (l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, l'occultamento o la distruzione di documenti) e di pagamento delle imposte (i reati di omesso versamento di ritenute ed IVA, le indebite compensazioni e la sottrazione fraudolenta di cui all'art. 11).

L'analisi di seguito proposta non rispetta del tutto questa bipartizione in quanto, per ragioni sistematiche, è apparso opportuno procedere seguendo le fasi di realizzazione del delitto dettate dalla normativa tributaria. Questo capitolo è dunque strutturato in due parti: la prima è dedicata ai delitti legati alla presentazione delle dichiarazioni fiscali; la seconda ai delitti afferenti al momento della riscossione delle imposte.

Di seguito verranno quindi esaminati i delitti tributari che vertono sulle dichiarazioni dei redditi e sull'IVA, nonché le fattispecie degli artt. 8 e 10 che per la particolarità delle loro condotte si pongono in stretta correlazione con detta documentazione fiscale.

#### **2) Considerazioni in tema di “frode fiscale”**

Prima di procedere all'analisi dei singoli delitti, pare corretto ricordare, seppure in breve, le discussioni sorte attorno all'evanescente concetto di “frode fiscale”.

Stante l'assenza di chiare definizioni poste dal legislatore, la dottrina e la giurisprudenza hanno a più riprese tentato, senza riuscirvi del tutto, di tracciare i confini del termine “frode” calato nello specifico settore penale-tributario.

Si deve ricordare, innanzitutto, che uno dei pochi riferimenti normativi era dato dall'art. 55 del T.U. 14 settembre 1931, n. 1175 sulla finanza locale, il quale contemplava, esplicitamente, una serie di condotte di sottrazione al pagamento dell'imposta attuate «mediante atti fraudolenti».

Forti di questa disposizione, i due principali orientamenti, formatisi sotto la vigenza della legislazione precedente, sembrano muovere dalla distinzione, tracciata nel “di-



ritto penale classico”, tra delitti contro il patrimonio commessi mediante violenza alle cose o alle persone e delitti commessi mediante frode:

a) il primo fa leva – seppure con diverse sfumature – sulla colpevolezza e individua la “frode” nell’elemento soggettivo (per i più di dolo specifico) che muove l’agente: il contribuente deve quindi sottrarsi al pagamento delle imposte con la consapevolezza della illegittimità del proprio operato<sup>338</sup>;

b) il secondo, per contro, individua la frode fiscale in tutti quei comportamenti materiali diretti ad evadere l’imposta<sup>339</sup>; l’aspetto obiettivo si manifesta, quindi, con qualsiasi artificio diretto all’evasione ed idoneo ad ingannare il Fisco, ovvero a nascondere la reale posizione debitoria nei confronti dell’Erario. Sullo stesso piano argomentativo si colloca parte della giurisprudenza, per la quale il termine “frode” qualificherebbe la condotta umana di chi «si avvale di artifici o raggiri per conseguire un risultato illecito, a proprio vantaggio e in pregiudizio altrui»<sup>340</sup>.

Questo indirizzo, a nostro avviso, ha il pregio considerare la distinzione concettuale che esiste tra “evasione fiscale” e “frode fiscale”. La prima, si è detto, è la violazione della disciplina tributaria, che conduce alla sottrazione di risorse per lo Stato, e che assume rilevanza penale solo quando considerata in fattispecie di reato; la seconda, in senso penalistico, qualifica più correttamente «la particolare insidiosità della condotta con la quale ci si sottrae al pagamento delle imposte»<sup>341</sup>.

In dottrina, tuttavia, vi è chi prescinde del tutto dalla ricerca di una nozione unitaria di frode fiscale, in quanto il legislatore nella l. 516/1982, in passato, e nel d.lgs. n. 74/2000, oggi, avrebbe ricompreso tutte le ipotesi delittuose «nelle quali la condotta punibile, nella sua connotazione teleologica (fine di evasione), viene considerata come integrante il fatto di frode»<sup>342</sup>.

Un importante riferimento al concetto di frode fiscale può essere rinvenuto negli atti comunitari, in considerazione dell’obbligo di compartecipazione erariale gravante su ciascuno Stato membro: l’interesse erariale dell’Unione – si è visto nel primo capitolo – è attuato attraverso la predisposizione di specifiche imposte aventi, per l’appunto, carattere comunitario.

<sup>338</sup> Si veda, tra i tanti, F. DE MATTEIS, *Manuale di diritto penale tributario*, Torino 1933, 113; P. NUVOLONE, *Ancora sul concetto di atti fraudolenti*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1952, 361 ss.

<sup>339</sup> Tra i molti sostenitori di questa ricostruzione, si rinvia a G. DELITALA, *Il dolo specifico nella nuova disciplina della frode fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1956, 87; CAPOTOSTI, *Alcune osservazioni sui concetti di dolo e di frode*, in *Giust. Pen.*, 1958, II, 184; G. MANGIONE, *Per una nozione unitaria di frode fiscale*, in *Giur. it.* 1974, I, 1, 1551.

<sup>340</sup> Cfr., Cass. civ., 3 aprile 1973, n. 907, in *Giur. it.*, 1974, I, 1150 ss.

<sup>341</sup> Cfr., G. FLORA, *Profili penali in materia di imposte dirette ed I.V.A.*, Padova, 1979, 181. Di analogo intendimento è A. DUS, *Teoria generale dell’illecito fiscale*, Milano, 1957, 298, per il quale «mentre l’evasione può essere una pura creazione della legge in quanto prescinde talvolta da una qualsiasi azione del soggetto passivo e perciò può consistere anche in una semplice omissione cosciente e volontaria; la frode presuppone la conoscenza dell’obbligazione tributaria, la volontà di sottrarsi ad essa ed il ricorso a mezzi illeciti preordinati all’evasione».

<sup>342</sup> Così, F. LEMME, *La frode fiscale*, Napoli, 1993, 15 s. nota 1; giunge alle medesime conclusioni, B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, op. cit., 9., il quale sembra estenderle a tutte le fattispecie di cui al d.lgs. n. 74/2000.

Un primo tentativo definitorio si è avuto, in quella sede, nel Regolamento n. 1553/89/CEE, per mezzo del quale la Commissione Europea ha chiarito che per frode, in senso lato, “si intende qualsiasi attività che violando direttamente le norme giuridiche o abusando in modo illegale, porta a sottrarsi volontariamente ad un adempimento corretto degli obblighi fiscali e, di conseguenza, a una mancata imposizione di qualsiasi base imponibile e/o a un mancato pagamento dell’imposta”<sup>343</sup>.

Proprio per proteggere l’interesse erariale dell’Unione, è stata predisposta la Convenzione in materia di tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee<sup>344</sup>, la quale contiene un elenco di situazioni rientranti nel più ampio concetto di “frode fiscale”. In particolare, la Convenzione considera fraudolenta qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa:

- all’utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o di documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua la diminuzione illegittima di risorse del bilancio generale delle Comunità europee o dei bilanci gestiti dalle Comunità stesse o per conto di esse;
- alla mancata comunicazione di un’informazione in violazione di un obbligo specifico cui consegua un pregiudizio per il bilancio comunitario;
- alla distrazione di un beneficio lecitamente ottenuto, cui consegua lo stesso effetto.

La Convenzione richiede agli Stati membri “di adottare tutte le misure ritenute più idonee e di recepire nel diritto penale interno le disposizioni del paragrafo 1, in modo che le condotte da esse considerate costituiscano un illecito penale, nonché di prevedere la punibilità delle condotte di redazione o di rilascio intenzionale di dichiarazioni o di documenti falsi, inesatti o incompleti cui conseguano gli effetti specificati nel paragrafo 1, quantomeno a titolo di concorso o di tentativo di frode qualora non costituiscano autonomi illeciti penali”.

Come già ricordato, l’ordinamento italiano tutela l’interesse erariale comunitario anche con lo strumento penale: il legislatore non ha però predisposto apposite fattispecie per le imposte comunitarie (IVA), bensì ha ritenuto di strutturare i delitti volti a reprimere le frodi fiscali in modo tale di ricomprendere – nell’ambito applicativo del d.lgs. n. 74/2000 – sia l’evasione di imposte sui redditi e sia l’evasione dell’IVA.

Quanto al diritto interno, il nostro sistema tributario, si è detto sopra, si basa sull’autoliquidazione delle imposte, attraverso lo strumento delle dichiarazioni fiscali, per mezzo delle quali viene effettuata, dal contribuente, una sorta di “*discovery tributaria*” tra quanto già versato e quanto ancora eventualmente da versare. È agevole comprendere, pertanto, l’evidente centralità del momento dichiarativo, il quale

---

<sup>343</sup> Una simile definizione, calata nell’ordinamento italiano, desta tuttavia qualche perplessità, atteso che sembra confondere nella frode fiscale situazioni, quali l’evasione e l’elusione fiscale, che la dottrina tende invece a distinguere. Maggiore apertura all’impostazione comunitaria giunge invece dalla giurisprudenza, ove con più facilità è passata l’idea che, in certi casi, anche comportamenti elusivi possano assumere rilevanza penale. Sul punto si rinvia al capitolo successivo, ove si analizzerà il fenomeno dell’elusione fiscale.

<sup>344</sup> Vedi, Convenzione europea per la tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee del 27 luglio 1995, in Gazzetta Ufficiale dell’UE, C-316 del 27 novembre 1995, 49-57, ratificata dall’Italia con L. 29 settembre 2000. N. 300 in G.U. n. 250 del 25 ottobre 2000, S.O.

viene interessato dalla tutela penale offerta dai delitti in tema di dichiarazione (artt. 2, 3, 4 e 5 d.lgs. n. 74/2000).

Il legislatore – graduando la propria azione in base alla concreta offensività della condotta illecita – ha strutturato le disposizioni incriminatrici seguendo uno schema “a cerchi concentrici” nell’obiettivo di colpire, in maniera graduata, tutti quei comportamenti «che possono contribuire alla formazione di una dichiarazione infedele»<sup>345</sup>. È, quindi, la natura dello strumento usato per commettere la frode fiscale, idoneo in diversa misura a trarre in inganno l’amministrazione finanziaria, che determina la distinzione tra le diverse ipotesi di reati dichiarativi: dalla repressione del mendacio contenuto in una dichiarazione infedele, fino alla tutela predisposta per reprimere i più gravi delitti connotati da vera e propria frode.

### **3) La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**

#### **3.1. Il bene giuridico tutelato e l’elemento soggettivo**

Nel d.lgs. n. 74/2000 il contrasto al fenomeno delle frodi fiscali è attuato, in via principale, per mezzo della fattispecie di cui all’art. 2, la quale individua i più gravi fatti lesivi dell’interesse erariale.

Il delitto in esame – vero e proprio emblema della riforma – si caratterizza per l’elevato livello di offensività della condotta, la quale consiste nella presentazione di una dichiarazione non veritiera, relativa ad imposte sui redditi o ad IVA, il cui contenuto sia supportato da documentazione falsa – fatture o altra documentazione fiscale equiparabile – detenuta dal contribuente a fini di prova<sup>346</sup>.

Tra tutti i delitti penal-tributari, la fattispecie è quella connotata dalla più elevata pericolosità proprio a causa del particolare valore probatorio attribuito, sul piano tributario, allo strumento documentale utilizzato per porre in essere la condotta tipica.

Il bene giuridico tutelato, come si è avuto modo di anticipare, è dai più individuato nel solo interesse dello Stato alla corretta e tempestiva percezione delle imposte, in quanto la condotta è volta a pregiudicare il gettito erariale e il soggetto attivo deve avere come obiettivo l’evasione fiscale.

A nostro avviso, tuttavia, sembra che la *ratio* della disposizione incriminatrice non escluda anche la tutela dell’interesse al corretto esercizio della funzione amministrativa, il quale a sua volta si articola in due sottocategorie tra loro collegate:

---

<sup>345</sup> Così S. GENNAI – A. TRAVERSI, *I delitti tributari*, op. cit. 70.

<sup>346</sup> I delitti tributari, come si è già ricordato nella parte introduttiva, non ricomprendono tra le dichiarazioni fiscali, la cui falsità può dar luogo ai delitti di dichiarazione fraudolenta, quelle afferenti all’IRAP. Di recente Cass., sez. III, sent. 22 marzo, n. 11147, in *CED Cass.*, rv. 252359 ha ribadito che l’IRAP non può essere ricompresa tra le imposte sul reddito «in senso tecnico», sicché l’evasione di tale tributo non può costituire reato ai sensi dell’art. 2 d.lgs. n. 74/2000 e neppure può essere considerata come un “profitto” del reato e quindi oggetto di sequestro finalizzato alla confisca per equivalente ex art. 322-ter c.p.

a) la prima consiste nella protezione della valenza probatoria delle fatture o degli altri documenti ad esse equiparati, in considerazione dell'apparente affidabilità della documentazione contabile corrispondente allo schema normativo cui la legge collega determinate conseguenze in materia fiscale<sup>347</sup>;

b) la seconda (finalizzata all'interesse della esatta percezione delle imposte) è quella del regolare svolgimento dell'attività di accertamento. Il rischio che l'Amministrazione finanziaria non riesca ad accertare l'illecito, a ben vedere, è tanto maggiore quanto il documento utilizzato per la dichiarazione presenti, sia pure apparentemente, i requisiti precisati dal d.p.r. n. 633 del 1972, art. 21 comma 2, per il contenuto della fattura ovvero, se si tratta di altro documento contabile, sia parificabile alla fattura.

La gravità dell'offesa trova conferma anche nell'assenza di soglie di punibilità, previste invece negli altri delitti del d.lgs. n. 74/2000. La versione originaria della disposizione conteneva una ipotesi-base con pena più elevata (la reclusione da un anno a sei mesi a due anni) e una ipotesi-attenuata (la reclusione dai sei mesi a due anni) al fine di evitare gli effetti del giudizio di bilanciamento, di cui all'art. 69 c.p., che si sarebbero prodotti se fosse stata configurata una ipotesi-base accompagnata da una circostanza aggravante speciale<sup>348</sup>.

La crisi economica in atto, nel riportare l'attenzione pubblica sul problema dell'evasione, ha destato nel legislatore preoccupazioni in ordine alla efficacia deterrente del sistema sanzionatorio penale: il d.l. n. 138/11 ha ritoccato la fattispecie abrogando la circostanza attenuante del comma 3 dell'art. 2 al fine di aumentare la percezione della repressione penale in capo ai contribuenti.

A parere di chi scrive, la citata riforma del 2011 sembra aver in parte alterato i tratti distintivi della fattispecie, atteso che le ipotesi delittuose connotate da minor disva-

---

<sup>347</sup> Quanto alla definizione e al contenuto della fattura, il d.lgs. n. 74 rinvia alla disciplina tributaria contenuta nell'art. 21, d.p.r. n. 633/72, il quale prevede, oltre all'ipotesi classica della fattura cartacea, anche il formato della fattura elettronica (equiparata a quella cartacea anche ai fini del delitto dell'art. 2). Circa la nozione di "altri documenti", la disposizione penale rinvia a tutta una serie di documenti che la norma tributaria parifica – sotto il profilo probatorio – alla fattura (ad esempio: le ricevute fiscali, gli scontrini fiscali, le bollette doganali, le note di variazione, le schede carburanti, le lettere di vettura internazionale).

Sul punto, attenta dottrina evidenzia che il rinvio alle "norme tributarie" debba essere inteso come un riferimento alle leggi o ad atti aventi forza di legge. Gli atti aventi rango subordinato alla legge, per contro, possono avere solo una «funzione di integrazione e specificazione di precetti già stabiliti da una fonte di rango legislativo, al fine di non incorrere in una violazione del principio di legalità, a livello di fonti, in materia penale», cfr., L. IMPERATO, *Commento sub art. 2, d.lgs. n. 74/2000*, in *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo II Accertamento e sanzioni*, a cura di F. Moschetti, Padova, 2011, 536.

<sup>348</sup> Nonostante l'intervenuta abrogazione del terzo comma, per completezza si deve ricordare, in ordine alla qualificazione giuridica dell'ipotesi attenuata, che la giurisprudenza della Cassazione ha talora affermato la natura di reato autonomo (Cass., 6 marzo 2008, n. 23064), mentre in altre sentenze ha sposato la più convincente tesi che ravvisava una circostanza attenuante speciale (Cass., sez. III, 8 maggio 2008, n. 25204). Difatti deve rilevarsi che la previsione di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, art. 2, comma 3 non era un'autonoma fattispecie di reato, ma una circostanza attenuante del reato di cui al comma 1 dello stesso articolo, poiché non prevedeva un'autonoma e diversa condotta, bensì una pena più lieve per il caso di violazioni di minore entità economica. In tal senso, Cass., sez. III, 20 aprile 2011, n. 20529, in *CED Cass.*, RV 250339.

lore – per una evasione d’imposta dagli importi contenuti – non godono più del trattamento più mite conseguente all’applicazione della citata attenuante.

Tale ultima considerazione non sembra sconsigliata neppure a livello di elemento psicologico della fattispecie, la quale richiede il dolo specifico di evasione o di ottenimento di un indebito rimborso, ovvero di riconoscimento di un credito d’imposta in realtà inesistente.

Dato che è sufficiente una condotta diretta ad arrecare un danno alle casse dello Stato in termini di minore gettito fiscale – supportata da documentazione in grado di ostacolare i controlli di competenza dell’Amministrazione finanziaria – è evidente come la presenza di tale dolo faccia scattare la responsabilità penale anche quando non si realizzi una rilevante evasione.

Orbene, sembra corretto evidenziare come, a seguito dell’avvenuta abrogazione del terzo comma dell’art. 2, sia stato accentuato il profilo di tutela dell’interesse erariale anche avverso condotte idonee a compromettere l’attività di controllo e di accertamento dell’amministrazione finanziaria, tramite il ricorso alla documentazione fiscale ingannevole.

Come detto nel capitolo precedente, sembra infatti che il legislatore abbia voluto “rivitalizzare” il bene giuridico della trasparenza fiscale, con una eguale rilevanza penale (nel minimo edittale) di qualsiasi condotta dichiarativa fraudolenta.

Allo stato attuale della normativa – e considerata la natura di reato di pericolo<sup>349</sup> – risponde quindi del delitto di cui all’art. 2 anche chi predispone una frode fiscale per avvantaggiarsi di una evasione di importi modesti, potendo il giudice al più graduare la pena secondo le sole regole generali dell’art. 133 c.p.<sup>350</sup>.

L’opzione legislativa, allo stato, non sembra mitigabile neppure ricorrendo alle attenuanti comuni previste dal codice penale: la giurisprudenza, infatti, ha più volte ribadito l’inapplicabilità ai reati tributari dell’attenuante di cui all’art. 62, n. 4 c.p., la quale opera quando il soggetto attivo abbia cagionato, nei delitti contro il patrimonio o che comunque offendono il patrimonio, un danno di speciale tenuità ovvero, nei delitti determinati da motivi di lucro, abbia agito per conseguire o l’aver comunque conseguito un lucro anch’esso di speciale tenuità (quando anche l’evento dannoso o pericoloso sia di speciale tenuità).

La Cassazione, difatti, nonostante l’inevitabile vicinanza dei delitti tributari ai reati contro il patrimonio, non ha mai inteso riconoscere le citate attenuanti in virtù

---

<sup>349</sup> Cfr., Cass, Sez. III, sent. 3 aprile 2012, n. 12490, in *Le società*, 2012, 5, 599, che riprende quanto già affermato da Cass, Sez. Un., 28 ottobre 2010, n. 1235, Giordano, in *CED Cass*, Rv 248869. Una delle poche sentenze di segno contrario, che individua nella fattispecie dell’art. 2 un delitto di danno è Cass. Sez. III, sent. 20 settembre 2011, n. 41444, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 1, 7.

<sup>350</sup> Unico strumento per poter escludere rilevanza penale ai casi di evasione di importi irrisori (pochi euro) potrebbe essere quello di impiegare l’elemento soggettivo del delitto *de quo* per valutare l’idoneità della condotta al conseguimento dello scopo su un piano oggettivo. Difatti, qualora il contribuente indicasse costi fittizi per un ammontare irrisorio, una lesione del gettito fiscale economicamente non significativa potrebbe escludere l’idoneità della condotta, sul piano economico, in quanto non espressiva del fine di evasione fiscale. Cfr., A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, op. cit., 325.

dell'interesse di rango costituzionale – l'obbligo dei cittadini di concorrere alle spese pubbliche – protetto dalla normativa di settore<sup>351</sup>.

### 3.2. Il soggetto attivo e la condotta

In merito alla individuazione del soggetto attivo del delitto di dichiarazione fraudolenta non vi è unanimità di vedute.

Parte della dottrina riconduce il delitto in esame alla categoria dei reati comuni, in quanto la dichiarazione (IIDD o IVA) può essere presentata da una pluralità di soggetti, i quali possono o debbono redigere ed inoltrare la dichiarazione anche in luogo del reale soggetto obbligato<sup>352</sup>. Altro orientamento, più correttamente, vede nella fattispecie un reato proprio, realizzabile solo dal contribuente o da chi agisce nell'interesse dello stesso (come i soggetti indicati all'art. 1, lett. e), del d.lgs. n. 74/2000<sup>353</sup>) poiché la disposizione incriminatrice riconduce "il fine di evasione", direttamente o al più in via mediata, al soggetto passivo del rapporto tributario<sup>354</sup>.

A differenza della precedente disposizione penale contenuta alla lettera d) dell'art. 4 l. n. 516/82, il delitto come oggi configurato sussiste, quanto all'elemento materiale, qualora venga posto in essere il comportamento fraudolento descritto nella norma e comunque non prima dell'effettivo utilizzo dei dati contabili nelle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o nelle dichiarazioni IVA.

Il delitto in esame è un reato a forma vincolata e difatti la condotta, di tipo commissivo, si articola in due diversi momenti.

- Il primo si esaurisce nell'utilizzo di fatture o altri documenti attestanti l'esecuzione di operazioni in realtà mai avvenute o avvenute in misura o in modo diverso da quanto indicato dalle parti.

L'art. 2, secondo comma, chiarisce che le fatture o gli altri documenti devono essere registrati nelle scritture contabili obbligatorie o detenuti a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. L'attività di registrazione, nello specifico, consiste nell'annotazione degli elementi passivi fittizi rappresentati in fattura (o documentazione equipollente) nella contabilità aziendale di cui è obbligatoria la tenuta, mentre la modalità di conservazione deve essere intesa come un possesso non qui fine a se stesso, bensì finalizzato alla precostituzione di un falso mezzo di prova idoneo a suffragare gli elementi numerico-descrittivi inseriti in dichiarazione<sup>355</sup>.

---

<sup>351</sup> Vedi, Cass., Sez. III, sent. 24 giugno 1993, n. 9098, in *CED Cass.*, rv 195205.

<sup>352</sup> In tal senso depone anche la Circolare ministeriale n. 154 del 4 agosto 2000, per la quale "il delitto può essere realizzato da chiunque sottoscriva o presenti una dichiarazione fraudolenta, a prescindere dalla qualificazione di soggetto passivo d'imposta e della titolarità dei redditi o dall'intestazione dei beni oggetto della dichiarazione".

<sup>353</sup> Tali soggetti, dotati di specifiche qualifiche, sono individuati dallo stesso d.lgs. n. 74 nelle figure dell'amministratore, il liquidatore o il rappresentante legale di società e altri enti, relativamente alle dichiarazioni da loro presentati in tale veste.

<sup>354</sup> V. A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale*, op. cit., 192.

<sup>355</sup> Il delitto in esame può quindi essere commesso anche dai contribuenti non gravati dell'obbligo di registrazione (ad esempio da coloro i quali adottano uno dei c.d. regimi fiscali agevolati) poiché è

In quest'ultimo caso, il compito degli accertatori si complica poiché la falsità della documentazione fiscale deve poter essere dimostrata mediante dati obiettivi acquisiti attraverso "controlli incrociati" con altri mezzi di prova, potendo non bastare le sole presunzioni tributarie formate dal personale di polizia giudiziaria che ha svolto le indagini<sup>356</sup>.

Nello specifico, la predisposizione della falsa documentazione ha carattere strumentale rispetto all'azione tipica del reato; rimangono pertanto escluse dall'ambito applicativo della fattispecie le condotte antecedenti al momento della presentazione delle dichiarazioni fiscali e, per lo stesso motivo, non rileva neppure il numero di documenti utilizzati in quanto rientranti in un'unica attività prodromica rivolta alla realizzazione del reato.

- Il secondo momento inizia con la trasposizione delle risultanze contabili, degli "elementi passivi fittizi", nelle dichiarazioni dei redditi o IVA, e termina con la presentazione delle suddette presso l'Amministrazione finanziaria<sup>357</sup>.

È proprio la presentazione delle dichiarazioni fraudolente a perfezionare il delitto, in quanto l'art. 6 del d.lgs. n. 74/2000 esclude la punibilità del tentativo di porre in essere atti idonei diretti in modo inequivoco a commettere l'evasione fiscale in esame<sup>358</sup>.

La formulazione sopra descritta, pertanto, attribuisce chiaramente al delitto *de quo* il carattere di reato istantaneo, prescindendo dal fatto che la dichiarazione non risulti idonea, in concreto, a determinare un danno erariale e il vantaggio che il contribuente intendeva ottenere<sup>359</sup>.

---

sufficiente che vi sia la conservazione della documentazione di spesa per opporla ai controlli che l'Amministrazione finanziaria può compiere.

<sup>356</sup> Si veda, Cass., sez. III, 1 dicembre 2011, n. 912, in *Arch. giur. circol. e sinistri*, 2012, 3, 227. La Corte ha ben evidenziato le problematiche che gli organi d'accertamento devono affrontare per dimostrare la falsità della documentazione conservata per finalità di prova. Il Supremo Collegio – pronunciandosi in materia di costi artatamente gonfiati con finalità evasive da tre soci gestori di un impianto di distribuzione di carburante – ha riconosciuto la falsità di gran parte della documentazione utilizzata dagli imputati per giustificare l'esistenza di costi portati in deduzione e relativi ad acquisto di carburanti. In particolare, nel caso di specie, nelle "schede carburante", conservate per finalità giustificative, non risultavano riportati i chilometri percorsi dalla vettura che uno dei ricorrenti, tra l'altro, aveva venduto, ostacolando la verifica. È interessante notare che l'esame documentale attestava la percorrenza di 1,73 chilometri per litro di gasolio, mentre il consumo medio dichiarato dalla casa costruttrice era di 15,60 chilometri per litro. Tale documentazione, inoltre, riportava rifornimenti effettuati in date nelle quali l'impianto di distribuzione, privo di erogatori "selfservice", era invece chiuso.

<sup>357</sup> Sono irrilevanti le dichiarazioni presentate ai fini di altri tributi – come ad esempio per l'IRAP o per l'imposta di successione – così come le dichiarazioni periodiche relative all'IVA<sup>357</sup>. È chiaro che in caso di dichiarazione unificata assumono rilevanza penale solo le violazioni relative all'IVA o alle imposte sui redditi.

Sulla individuazione della consumazione del reato di dichiarazione fraudolenta nella presentazione della dichiarazione v. Cass., sez. III, 17.9. 2010, n. 42111 in *CED Cass.*, rv 248499; Cass., sez. I, 5.5. 2009, N. 25483, in *CED Cass.*, rv. 244155; Cass., sez. III, 21.11.2008, n. 626, in *CED Cass.* 2008, rv 242343.

<sup>358</sup> Così, Trib. Trani, sez. riesame, 23 marzo 2011; Cass. sez. II, 17 settembre 2010, n. 42111; Cass. sez. VI, 1 luglio 2010, n. 32525., tutte in *www.dejure.giuffre.it*

<sup>359</sup> Si veda Cass., sez. III, sent. 26 marzo 2012, n. 11588, in *CED Cass.*, rv 252369 ove si afferma la necessità, ai fini della configurazione del reato in esame «da un lato che la dichiarazione fiscale contenga effettivamente l'indicazione di elementi passivi fittizi e, dall'altro, che le fatture ideologica-

Per completezza, va in ultimo analizzata la questione se sia possibile tener conto di un comportamento di recesso posto in essere dal soggetto attivo. L'esempio che può ricavarsi dalla prassi è quello del contribuente che, una volta esaurita la condotta criminosa, abbia in seguito fatto pervenire una ulteriore dichiarazione, correttiva di quella fraudolenta, in modo da impedire la produzione del danno erariale<sup>360</sup>.

È indubbio che tale comportamento ha un notevole risvolto pratico per il diritto tributario poiché, tramite esso, il contribuente infedele versa all'Erario sia la maggiore imposta dovuta, sia le sanzioni stabilite per legge. Le conseguenze penali, tuttavia, sembrano mantenersi, visto che il delitto in questione si perfeziona con la semplice presentazione o trasmissione della dichiarazione fraudolenta.

La problematica si lega, a ben vedere, alla questione se sia da ritenere ancora operante, o meno, l'effetto di esclusione della punibilità previsto dall'art. 14, co. 5, l. n. 408/90<sup>361</sup>, poiché tale articolo si riferiva al vecchio sistema dei reati tributari di cui alla L. n. 516 del 1982.

Parte della dottrina ritiene che la disposizione da ultimo citata non sia stata affatto abrogata, neppure tacitamente, dal d.lgs. n. 74/2000 e ricava, di conseguenza, una vera e propria esclusione della punibilità per i reati previsti dagli artt. 2, 3, 4, e 5 del d.lgs. n. 74 «purché vi sia stato il pagamento dell'intero importo del debito tributario relativo ai fatti che costituiscono reato»<sup>362</sup>.

Altra opinione dottrinale, confermata da risalente sentenza della Cassazione, è del contrario avviso che la presentazione di una dichiarazione correttiva di quella frau-

---

mente false siano conservate nei registri contabili o nella documentazione fiscale dell'azienda, in ciò identificandosi la condotta di "avvalersi" delle fatture normativamente richieste». V., altresì, Cass., sez. III, sent. 6 marzo 2008, n. 14718, in *CED Cass.*, rv. 239666.

La Cassazione, nello specifico, richiede la menzione in sentenza dell'avvenuta contabilizzazione, atteso che non può considerarsi sufficiente il sequestro dei documenti (fatture e dichiarazioni dei redditi presentate dall'imputato), senza la prova dell'avvenuta computazione di dati ivi contenuti e del loro inserimento in dichiarazione.

<sup>360</sup> La dichiarazione correttiva (o integrativa) non è altro che una rettifica di una precedente dichiarazione, per mezzo della quale si produrranno effetti fiscali favorevoli al contribuente o favorevoli al fisco, a seconda che in essa vengano indicati nuovi elementi di tassazione o agevolazioni divergenti da quelle in precedenza dichiarate. Dal punto di vista del diritto tributario, la dichiarazione correttiva a favore del fisco presentata entro il termine della dichiarazione originaria comporta l'eventuale ravvedimento operoso (art. 13 d.lgs. 472/97) in relazione ai versamenti. La dichiarazione correttiva a favore del fisco, presentata entro il termine di decadenza per l'accertamento (art. 43 d.p.r. 600/73) comporta l'eventuale ravvedimento operoso in relazione sia alla dichiarazione e sia ai versamenti.

<sup>361</sup> La citata disposizione prevedeva che "la presentazione delle dichiarazioni integrative di cui all'ultimo comma dell'articolo 9, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, e la regolarizzazione degli adempimenti ai sensi del primo comma dell'art. 48, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, nei limiti delle integrazioni e delle regolarizzazioni effettuate, escludono la punibilità per i reati previsti dal d.l. 10 luglio 1982 n. 429, convertito, con modificazioni, dalla l. 7 agosto 192, n. 516".

<sup>362</sup> Così, E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, op. cit., 98; i quali, nel richiamare altra dottrina (MASTROGIACOMO, *sub art. 13*, in AA. VV. *Diritto e procedura penale tributaria*, 404), ritengono che, diversamente, la valenza esclusivamente attenuante del ravvedimento operoso lo trasformerebbe, di fatto, in una sorta di autodenuncia. Il contribuente, affermano gli autori, avrebbe più convenienza ad attendere l'eventuale attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria – sperando nel decorso dei termini di prescrizione dell'azione penale e dell'azione amministrativa – e, in caso contrario, aderire in ultimo ad un accertamento con adesione.



dolenta, pur se avvenuta nei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale, non costituisca causa di non punibilità.

In considerazione dell'avvenuto pagamento del debito tributario, quest'ultimo orientamento riconosce al soggetto attivo il solo beneficio della particolare circostanza attenuante di cui all'art. 13 del d.lgs. 74/2000 per ottenere, in tal modo, la diminuzione delle pene principali "fino ad un terzo" e la non applicazione delle pene accessorie indicate nell'art. 12 del medesimo decreto.

### 3.3. Il concetto di "operazioni inesistenti"

Il delitto di dichiarazione fraudolenta richiede che i dati inseriti in dichiarazione trovino riscontro nell'utilizzo di fatture o di altri documenti per "operazioni inesistenti", vale a dire in tutto o in parte falsi.

Nel tentativo di individuare la tipologia di tale falsità, la dottrina ha fatto ricorso alla distinzione codicistica tra falsità materiale e falsità ideologica: la prima ricorre quando il documento non è genuino (per essere stato contraffatto o alterato); la seconda, invece, opera a livello del contenuto intellettuale, vale a dire sulla rappresentazione dei fatti economici che il soggetto attivo sostiene di aver posto in essere.

Nel mutuare quanto tracciato dalla sistematica del codice penale, la dottrina maggioritaria afferma che il delitto di cui all'art. 2 presuppone la sola falsità ideologica, mentre le ipotesi che danno luogo a falsità materiale, per contro, vengono per lo più ricondotte a diverse fattispecie del d.lgs. n. 74/2000 (come ad esempio alla dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici).

Sulla scorta della disposizione di cui all'art. 1, lett. a) del d.lgs. n. 74/2000<sup>363</sup>, la dottrina ha perciò individuato diverse situazioni di falsità ideologica<sup>364</sup>, tutte qualificate dalla volontà di celare ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale<sup>365</sup>. Esse riguardano: 1) operazioni mai avvenute neppure sotto il profilo economico, ovvero avvenute e rappresentate fiscalmente con valori differenti; 2) operazioni che nei documenti fiscali hanno una diversa qualificazione giuridica; 3) operazioni avvenute tra soggetti diversi da quelli indicati nella documentazione fiscale. Vediamone in dettaglio i differenti casi.

1) Alla prima ipotesi è da ricondurre, innanzitutto, l'*inesistenza oggettiva assoluta*, la quale ricorre quando la documentazione fiscale sia del tutto falsa e in grado di simulare una operazione in realtà mai avvenuta (c.d. falsa fatturazione). La conse-

---

<sup>363</sup> Ai sensi dell'art. 1, lett. a) del d.lgs. n. 74/2000, "per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono le fatture o altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi".

<sup>364</sup> In giurisprudenza, ritiene che l'art. 2 contempli "solo" casi di falsità ideologica, Cass., Sez. III, 6 marzo, 2008, n. 14718, in *CED Cass.*, rv. 239666.

<sup>365</sup> V. Cass. sez. III, 15 luglio 2011, n. 30250, in *www.dejure.giuffre.it*.

guenza fiscale è chiara: consentire al soggetto passivo d'imposta di diminuire la propria base imponibile grazie ai maggiori costi ricavati dalle fatture false.

L'esempio ricorrente è dato dalle società (c.d. cartiere) costituite al solo fine di emettere fatture false, per operazioni mai poste in essere *in rerum natura*. Un altro caso di inesistenza si ha quando due soggetti economici pongano in essere un'operazione commerciale con l'emissione della relativa fattura, ma in concreto non vi sia il pagamento del corrispettivo, restituito a distanza di pochi giorni dalla conclusione del contratto: una simile operazione, di fatto inesistente, è concepita per consentire la detrazione dell'IVA fittiziamente corrisposta<sup>366</sup>.

Di enorme utilizzo sono poi tutti i casi di *inesistenza oggettiva relativa*: ad esempio qualora l'operazione vi sia stata, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura; ovvero quando le parti contrattuali abbiano realizzato una sovrapproduzione "qualitativa", ove la fattura attesti una cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti<sup>367</sup>. Anche qui, il soggetto passivo d'imposta opera in modo da ridurre la propria base imponibile indicando costi maggiori rispetto a quelli realmente sopportati.

La repressione penale riguarda ambedue le condotte in quanto la realtà commerciale non trova riscontro nella relativa espressione documentale; in entrambi i casi, il reato si perfeziona con l'indicazione, in dichiarazione, di valori non veritieri. La condotta, pertanto, appare perfettamente rispondente a quella descritta nell'articolo in esame e qualificata da un elevato grado di insidiosità, dato che dovrà essere dimostrata la differenza tra i valori indicati e quanto in realtà corrisposto come prezzo<sup>368</sup>.

2) La seconda ipotesi concerne la dibattuta categoria dell'*inesistenza giuridica* (o di falso qualitativo), ovvero di falsità su operazioni economiche reali, descritte dai contraenti con un *nomen iuris* diverso da quello effettivo. Tale forma di frode è, senza dubbio, molto sofisticata in quanto, a fronte di operazioni effettivamente poste in essere, i soggetti indicano in fattura operazioni con una qualificazione giuridica diversa (un esempio è dato dalla classica cessione di immobile a titolo di compravendita quando invece le parti abbiano voluto ricorrere alla donazione).

Nonostante l'apparente "realtà materiale" – che potrebbe indurre a limitare l'intervento penale ai soli casi di inesistenza oggettiva<sup>369</sup> – per i più risulta nondime-

---

<sup>366</sup> Vedi, Cass. Sez. III, 7 luglio 2010, n. 35963, in [www.dejure.giuffre.it](http://www.dejure.giuffre.it).

<sup>367</sup> La fattispecie si pone in piena continuità con il precedente regime dei reati tributari. Cfr., ad esempio, Cass., sez. III, 21 gennaio 1997 e Cass., sez. III 28 febbraio 1997, n. 1969 ove si è affermato che la sovrapproduzione quantitativa è punita non solo nel caso in cui la divergenza tra il reale e la rappresentazione è totale, ma anche quando sia parziale, perché un'operazione economica si è effettivamente verificata fra i soggetti indicati in fattura, ma in termini quantitativi minori rispetto al dichiarato.

<sup>368</sup> Cass., Sez. III, 7 ottobre 2010, n. 45056, in *Cass. pen.* 2011, 9, 3172

<sup>369</sup> In base a recente giurisprudenza, sembra sia stato superato l'orientamento che – sulla scorta di una stretta interpretazione del concetto di inesistenza dell'operazione – riconduce alla fattispecie dell'art. 2 le sole operazioni inesistenti (in tutto o in parte) *in rerum natura*. In dottrina, si veda ad esempio, CERQUA-PRICOLO, *La disciplina di riforma dei reati in materia di imposta sui redditi e sul valore ag-*

no realizzata la condotta descritta dall'art. 2 poiché ciò che viene indicato non è, in concreto, mai avvenuto in senso tecnico-giuridico<sup>370</sup>.

In seno alla Cassazione, tuttavia, non vi è ancora un orientamento univoco. In un caso si è affermata la regola generale della irrilevanza penale delle operazioni “realmente effettuate”, salvo poi precisare come una preordinata diversa qualificazione giuridica sia in grado di integrare la fattispecie di dichiarazione fraudolenta, laddove le operazioni dedotte in fattura con diversa veste giuridica (poi indicate in dichiarazione) comportino conseguenze economico-giuridiche pregiudizievoli nei riguardi del Fisco<sup>371</sup>.

In altre sentenze, la Suprema Corte sembra invece riscoprire il bisogno di tutelare anche l'interesse strumentale dell'azione di accertamento affermando, in maniera netta, che «si ha fattura per operazione inesistente ogni qualvolta si realizza una divergenza tra la realtà economica e la rappresentazione documentale»<sup>372</sup>: sarebbe dunque riconducibile al reato in esame qualsiasi ipotesi di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale.

La più recente giurisprudenza sembra difatti essersi assestata nel riconoscere la configurabilità del delitto di dichiarazione infedele anche nei casi di operazioni aventi natura giuridica diversa da quella riportata<sup>373</sup>.

È da escludere, ad ogni modo, che tutte le scorrette qualificazioni dei rapporti giuridici rilevino penalmente: occorre verificare l'esistenza del dolo specifico di evasione – potendo il soggetto attivo perseguire altri scopi – nonché, nella più comune delle ipotesi, verificare che non vi sia una erronea indicazione della causale dell'operazione. Allo stesso modo non assume rilievo penale – ma al più tributario – l'ipotesi in cui gli Uffici contestino la mera congruità dell'operazione che è stata realmente effettuata e pagata dalle medesime parti commerciali.

3) Il terzo caso – non meno complesso di quello poc'anzi esaminato – si caratterizza per una inesistenza che ricade sul profilo soggettivo, con parti diverse da quelle effettive (c.d. interposizione di persona): l'operazione economica si è in concreto realizzata, ma i soggetti che compaiono nel documento sono diversi da quelli che hanno effettivamente interagito.

La falsità in esame si ha quando vi sono fatture emesse dal soggetto che figura come emittente, per aver ceduto un bene o prestato un'attività in realtà forniti da soggetti diversi. L'esempio è dato, anche in questo caso, dallo schema delle c.d. “frodi carousel” ove una società fittizia rilascia una fattura relativa ad operazioni commerciali

---

giunto, in *Dir. pen. proc.*, 2000, 575; in giurisprudenza, Cfr. Trib. Trento, 13 giugno 2007, n. 207, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 3, 32 ss.

<sup>370</sup> Per tutti, v. A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, op. cit., 139 ss.

<sup>371</sup> Cfr., Cass., Sez. III, sent. 6 marzo 2008, n. 13975, in *CED Cass.*, 2008, Rv. 13975.

<sup>372</sup> Cass., Sez. III, sent. 25 ottobre 2007, n. 1996, in *Rass. trib.*, 2008, 109 ss.

<sup>373</sup> Cass., Sez. III, sent. 26 settembre 2012, n. 38754, in *Dir. & Giust.*, 2012, 5 ottobre; Cass., Sez. III, sent. 20 giugno 2012, n. 28619, in *Dir. & Giust.*, 2012, 18 luglio.

intercorse tra altri soggetti sempre al fine di consentire una indebita detrazione di IVA.

L'ambito applicativo dell'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, nei casi di emissione di fatture soggettivamente inesistenti, è tuttavia molto controverso e costituisce ancora oggi uno dei punti più oscuri della vigente disciplina penal-tributaria<sup>374</sup>.

L'orientamento minoritario, più rigoroso, tende a ricondurre al delitto in esame qualsiasi utilizzo (in dichiarazione) di fatture intestate fittiziamente a soggetti diversi da quelli che sono stati i reali beneficiari dei beni e dei servizi<sup>375</sup>: la natura fittizia di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74/2000 parrebbe quindi riconducibile *tout court* alla inesistenza dell'operazione, intesa anche in senso soggettivo, e individuabile anche in alcune delle violazioni della normativa tributaria.

Per contro, l'orientamento maggioritario sembra essersi assestato sulle linee della tesi restrittiva che esclude la sussistenza del coefficiente di fraudolenza nei casi di costi non deducibili per difetto di inerenza.

Quest'ultimo orientamento, nello specifico, considera integrato il delitto *de quo*, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva (sopra descritta al caso *sub I*), mentre, unicamente con riguardo all'IVA esso comprenderebbe anche l'inesistenza soggettiva (del soggetto che ha effettuato la prestazione o di quello indicato in fattura come acquirente/committente), e ciò in ragione del meccanismo di rivalsa-detrazione che caratterizza l'imposta sul valore aggiunto<sup>376</sup>.

Nel dettaglio – con riferimento alle imposte dirette – la giurisprudenza ha precisato che la fattispecie richiede la realizzazione di operazioni non realmente avvenute e, pertanto, non è da ritenersi integrato il reato nel caso in cui le operazioni indicate in dichiarazione siano effettive, ancorché il soggetto che ha effettuato la cessione del bene o la prestazione del servizio sia diverso da quello menzionato in fattura.

In pratica, nel caso di falsità del solo emittente, questo orientamento propende per escludere la responsabilità penale del destinatario che abbia effettivamente sostenuto i costi esposti in dichiarazione, sia per difetto dell'elemento oggettivo (delle opera-

---

<sup>374</sup>La prassi evidenzia situazioni in cui la condotta reputata illecita non è facilmente ascrivibile al delitto di cui all'art. 2. Ad esempio, in un caso sottoposto all'attenzione della Cassazione, era emerso che le operazioni economiche contestate avevano un riscontro sia nelle risultanze contabili sia nelle fatture rilasciate alle società acquirenti. Il fatto che i dati indicati nei documenti fiscali non fossero compatibili con le capacità imprenditoriali dei soggetti acquirenti fa comprendere, per la Cassazione, come in quel caso vi fosse stata una reale movimentazione di merce – nei quantitativi risultanti dalla fatture – ma nei confronti di diversi acquirenti: ne deriva che si è trattato di operazioni poste in essere realmente (e quindi non oggettivamente fittizie) ma tra soggetti diversi da quelli indicati nelle fatture. In dottrina, si veda D. TERRACINA, *I reati tributari*, cit., 1761 ss., per il quale il concetto di elemento passivo fittizio contemplato dalla fattispecie dell'art. 2 «va letto in relazione all'inesistenza dell'operazione ad esso sottostante, con un'estensione limitata, appunto, alla sola inesistenza oggettiva dell'elemento passivo e non anche, ad esempio, alla sua indeducibilità».

<sup>375</sup>Ad esempio, Trib. Firenze, sent. 23 marzo 2006, 1212, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 7-8, 60, con nota critica di S. GENNAI – A. TRAVERSI, *Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti. I costi non inerenti sono elementi passivi fittizi*.

<sup>376</sup>Cass., Sez. III, 14 gennaio 2010 - 16 marzo 2010, n. 10394.

zioni inesistenti) sia per l'assenza dell'elemento soggettivo (dolo specifico di evasione)<sup>377</sup>.

Così non è per l'IVA: nelle situazioni più ricorrenti, la nozione di fattura soggettivamente inesistente presuppone, da un lato, la effettività dell'acquisto dei beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture e, dall'altro, la simulazione soggettiva, ossia la provenienza della merce da ditta diversa da quella figurante sulla fattura medesima<sup>378</sup>.

La Cassazione ha difatti affermato che, per tale imposta indiretta, l'indicazione di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la fornitura non è circostanza indifferente, dal momento che la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e, conseguentemente, sull'entità dell'imposta che l'acquirente può detrarre in virtù del meccanismo impositivo che qualifica l'IVA. Pertanto, pur in presenza di un costo effettivamente sostenuto dal cessionario, è integrata la fattispecie di cui all'art. 2 se il nome del cedente risulta diverso da quello effettivo, mentre il falso che cade sul cedente entra nell'orbita applicativa dell'art. 8 d.lgs. n. 74/2000 (emissione di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti)<sup>379</sup>.

### 3.4 Segue: l'ipotesi della indicazione in fattura di un diverso destinatario

Qualche osservazione merita di essere formulata nell'ipotesi inversa a quella sopra esposta, cioè quando sia diverso il destinatario effettivo della prestazione, rispetto a chi invece risulta indicato in fattura.

Una simile ricostruzione, invero, non è, con riguardo alle imposte dirette, del tutto priva di conseguenze per il soggetto che adotta questo comportamento.

Sotto il profilo tributario, tale circostanza assume senz'altro valenza per l'eventuale esclusione del requisito della inerenza del costo dell'operazione sostenuto dal committente<sup>380</sup>.

Quanto al profilo penale, la Cassazione che si è pronunciata sul punto ha inteso risolvere la questione basando l'applicazione della fattispecie sulla distinzione tra costi fittizi e costi non inerenti.

---

<sup>377</sup> Dato che il bene giuridico tutelato, in via esclusiva, sarebbe quello della corretta percezione delle imposte, la condotta dell'utilizzatore non sarebbe illecita, in quanto detti costi sarebbero dedotti legittimamente perché inerenti alla produzione di reddito e realmente sostenuti.

<sup>378</sup> Invero, la detrazione dell'IVA è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che ha effettuato la cessione o la prestazione. Tutto il sistema di recupero dell'IVA poggia sul presupposto che tale imposta sia versata a chi ha effettivamente eseguito la cessione o prestazione, che a sua volta potrà compensarla con l'IVA versata per l'acquisto di beni o servizi, mentre il versamento dell'IVA ad un soggetto non operativo comporta il successivo indebito recupero dell'IVA stessa da parte del cessionario nei confronti dell'acquirente o dell'utilizzazione finale della prestazione. V. Cass., sez. III, 14 gennaio 2010, n. 10394, in *Dir. & Giust.* 2010.

<sup>379</sup> Tra le sentenze conformi più recenti, Cass., Sez. III, 14 giugno 2012, n. 25765, in *Dir. & Giust.*, 2012, con nota di E. Fontana; Cass., Sez. III, 18 gennaio 2012, n. 7039, in *Fisco*, 2012, 11, 1645, con nota di A. Borgoglio.

<sup>380</sup> Vedi Cass., Sez. III, sent. 23 gennaio, 2009, n. 3203.

I costi fittizi, come anche i non tecnici sanno, appaiono quali elementi passivi in realtà non sostenuti e quindi non riportabili in dichiarazione. I costi non inerenti, per contro, rappresentano reali esborsi di denaro che, tuttavia, non sono imputabili all'attività per la quale si redige la dichiarazione. Il requisito della inerenza di un costo rappresenta uno dei principali presupposti per legittimarne la deducibilità: l'inerenza è, difatti, un nesso funzionale che lega il costo alla vita dell'impresa in quanto deve essere sostenuto in funzione della produzione di ricavi. Il rimedio di diritto tributario, lo ricordiamo per completezza di trattazione, consiste nella possibilità riconosciuta agli Uffici dell'Amministrazione finanziaria di disconoscere la deducibilità di una spesa se origina da scopi estranei all'esercizio dell'attività.

La Cassazione, muovendo da questa distinzione, ha preso le distanze dall'orientamento – sorto sotto il vigore della precedente normativa – per il quale l'apparenza documentale dovrebbe corrispondere totalmente alla realtà dei fatti. In particolare, rientrano tra i costi fittizi le operazioni non realmente intercorse tra i soggetti che figurano quale emittente e quale percettore della fattura o di altra documentazione fiscalmente equivalente, bastando che uno dei soggetti sia del tutto estraneo a detta operazione, non avendo assunto nella realtà la qualifica di committente o di cessionario della merce o del servizio, ovvero di pagatore o di percettore dell'importo della relativa prestazione.

Diverso è, invece, il trattamento riservato ad operazioni commerciali realmente intercorse tra soggetti, i quali risultino l'uno committente della merce o del servizio e l'altro cessionario degli stessi e il primo abbia effettuato il pagamento ad essi relativo. Per la Cassazione, in una simile ipotesi, si è al di fuori della fattispecie criminosa della emissione/utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, potendo eventualmente ravvisarsi nei confronti dell'utilizzatore della fattura, allorché si accerti la non inerenza della stessa o della prestazione ad essa relativa, le diverse ipotesi di reato di cui agli artt. 3 e 4 del d.lgs. 74 del 2000, vale a dire il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici o di dichiarazione infedele (se si ravvisa il superamento delle soglie di punibilità previste dalle fattispecie).

A parere di chi scrive, come tra l'altro riconosce parte della dottrina<sup>381</sup>, vi sono invece situazioni, di non facile riscontro probatorio, per le quali l'incerto dato normativo dell'art. 2 fa dubitare della validità di tale ragionamento.

Si dia il classico caso di un soggetto che utilizzi, nella dichiarazione relativa alla propria società, costi per somme effettivamente pagate al reale fornitore, ma per beni o prestazioni in tutto o in parte a proprio favore e quindi non inerenti all'esercizio della propria attività imprenditoriale. Si supponga, altresì, che dalla stessa fattura –

---

<sup>381</sup>Così, G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, sub art. 2, op. cit., 33. V. anche A. MANCINI, *Le frodi carosello*, in *Riv. guard. fin.*, 2012, 5, 665, il quale ritiene non corretto il convincimento di chi ritiene «che l'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non costituisca reato in ragione del fatto che, risultando comunque un'operazione essere effettivamente avvenuta, sia pur tra soggetti diversi da quelli rappresentati in fattura, non ne deriverebbe alcun danno erariale posto che il cessionario effettivo avrebbe comunque sostenuto i costi dell'operazione». Questa valutazione sembra valida, a nostro avviso, anche se rapportata nel delitto di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74/2000.

rilasciata da un connivente prestatore di servizio – emerga come reale beneficiario il contribuente nella veste di imprenditore, e non di contribuente “puro e semplice” (esempio classico, l’acquisto di un bene non per l’impresa, ma per la famiglia dell’imprenditore).

È senza dubbio certo che l’operazione descritta nell’esempio sia materialmente avvenuta, in quanto la persona fisica che riveste la qualifica di imprenditore ha ottenuto l’esecuzione di lavori per poi retribuire l’opera o il servizio ottenuto.

Non si dovrebbe dimenticare, tuttavia, che ai sensi dell’art. 1, lett. a) del d.lgs. n. 74 del 2000 le fatture inesistenti sono tali anche soggettivamente, vale a dire se riferiscono l’operazione a soggetti diversi da quelli effettivi. E l’esempio sembra rientrare appieno in questa definizione, ove il costo è formalmente sostenuto dalla società, ma il beneficiario della prestazione è una persona fisica che si avvantaggia della sua qualifica al fine di abbassare il reddito fiscale della società o impresa individuale che a lui fa capo<sup>382 383</sup>.

Stante l’attuale formulazione della disposizione incriminatrice, quella appena esposta non sembra affatto una tesi rigoristica in quanto poggia, oltre che sul dato letterale dell’art. 2, anche sul principio di derivazione giurisprudenziale sopra ricordato, che ha riconosciuto la rilevanza penale delle fatture soggettivamente inesistenti.

A nostro avviso, visti i recenti ripensamenti avuti per altre questioni di diritto penale-tributario, non è quindi da escludere che la giurisprudenza ritorni sul punto, magari per proporre una nuova interpretazione della portata applicativa dell’art. 2, alla luce della estensione del concetto di “operazione inesistente”<sup>384</sup>.

---

<sup>382</sup> Ad analoghe conclusioni giunge G. RISPOLI, *Le singole fattispecie di frode*, in *Confisca per equivalente e frode fiscale* (a cura di C. Di Gregorio – G. Mainolfi – G. Rispoli), 2011, 27. Dello stesso avviso è F. T. COALOA, *Fatture soggettivamente inesistenti: finalità extratributaria e diversa rilevanza penale in materia di imposte sui redditi e di IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 9. 154-155.

<sup>383</sup> Nel caso in cui un soggetto imprenditore richieda ad un fornitore beni o prestazioni di servizi solo formalmente inerenti alla propria attività professionale, in realtà pagati da terzi, non sembra necessario scomodare il concetto di operazioni soggettivamente inesistenti. La variante, questa volta, è che il prezzo dell’operazione economica non viene corrisposto dall’imprenditore, bensì da un altro soggetto che beneficia in concreto del bene o del servizio a lui forniti (ad esempio un familiare o un amico). Il contribuente-imprenditore, in seguito, indica in dichiarazione il costo e lo fa figurare come inerente alla propria impresa. Se di tale situazione si riuscisse a fornire la prova, sembrerebbe configurabile la fattispecie di dichiarazione fraudolenta per operazioni oggettivamente inesistenti, atteso che nell’esempio la fattura indica una operazione che, in concreto, non è stata materialmente effettuata (almeno non tra i soggetti in essa indicati).

<sup>384</sup> Esprime analoghi dubbi D. TERRACINA, *I reati tributari*, in *Giur. merito*, 2010, 7-8. 1761. Altra dottrina, diversamente, ritiene non corretto ricondurre alla fattispecie di dichiarazione fraudolenta ipotesi che attengono al sistema sanzionatorio amministrativo, in quanto la violazione delle regole sulla ineducibilità dei costi non sono in grado di comportare responsabilità penale: in tal senso T. ROTTELLA, *Considerazioni in materia di bene giuridico tutelato dall’art. 2 d.lgs. n. 74/2000*, cit.

#### 4) Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

##### 4.1. Il bene giuridico e il soggetto attivo

Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, rubricato all'art. 3 del d.lgs. n. 74/2000, costituisce l'ulteriore fattispecie posta a tutela dell'interesse erariale, avverso quei comportamenti fraudolenti che interessano il momento di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IVA.

La clausola di riserva con cui si apre la disposizione dimostra come il delitto in questione si ponga in rapporto di specialità reciproca con il precedente<sup>385</sup>. Ambedue i delitti, sotto il profilo della condotta, presentano una struttura simile: è richiesta, infatti, la presentazione di una dichiarazione infedele nei termini sopra precisati per l'art. 2. Gli elementi specializzanti, e quindi distintivi della fattispecie dell'art. 3, sono invece: a) la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie; b) l'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento; c) il superamento di entrambe le soglie di punibilità di cui al secondo comma.

Da ciò è agevole ricavare che si è in presenza di una sorta di "norma di chiusura", la quale contempla un reato volto a colpire condotte di carattere fraudolento, dotate di una insidia leggermente inferiore rispetto a quella al delitto dell'art. 2: la fraudolenza ricade, infatti, non sulle fatture (o sulla documentazione equivalente), bensì sulle scritture contabili che rimangono nella disponibilità del contribuente infedele.

Posto che la pena prevista è, anche in questo caso, la reclusione che va da un anno e sei mesi a sei anni, la minore carica decettiva dipende proprio dalla previsione delle soglie di punibilità che escludono l'integrazione del reato qualora l'evasione sia sotto soglia.

L'anzidetto rapporto di specialità è stato più volte rimarcato dalla giurisprudenza, anche recente, che ha chiaramente espresso come la fattispecie *de quo* prescinda dall'uso di false fatturazioni o documentazione equipollente e sia residuale rispetto a quella dell'art. 2, anche in quanto «subordinata ad una soglia di punibilità dell'imposta evasa e degli elementi attivi sottratti all'imposizione che ne determinano la configurabilità»<sup>386</sup>.

---

<sup>385</sup> Degna di nota per la chiarezza è Trib. di Milano, sent. 29 novembre 2002, in *Foro ambrosiano* 2003, 108, ove si afferma che le fattispecie di cui agli artt. 2 e 3 hanno un nucleo comune – segnatamente la presentazione di una dichiarazione infedele e la indicazione di elementi passivi fittizi – al quale si aggiungono, in chiave specializzante, «il basarsi della dichiarazione su fatture o su documenti relativi ad operazioni inesistenti e, dall'altro, il basarsi di quell'infedele dichiarazione su una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, congiunta con l'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di quella falsità».

La condotta dell'art. 2 d.lgs. n. 74/2000 prevale su quella dell'art. 3 – e determina quindi un concorso apparente di norme – anche quando l'utilizzo in dichiarazione di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti sia da supporto a mendaci indicazioni relative ad elementi passivi, e si accompagni «ad altri e diversi comportamenti fraudolenti volti a far apparire effettive operazioni in tutto o in parte inesistenti e rappresentate nei documenti predetti o comunque ad occultare la mendace rappresentazione espressa da quei documenti».

<sup>386</sup> Cfr. Cass., Sez. III, 10 novembre 2011, n. 46785, in *CED Cass.* 2011.



In merito al bene giuridico tutelato, anche nel caso in esame, esso viene individuato nell'interesse alla corretta percezione dei tributi. La dottrina afferma, come si è visto nel capitolo precedente, che il delitto dell'art. 3 richiede una condotta fraudolenta finalizzata all'evasione d'imposta, accompagnata dal concreto verificarsi di un pregiudizio per l'erario pari, quantomeno, all'importo richiesto per il superamento delle soglie di punibilità.

Si è altresì visto come, a nostro avviso, tale opinione maggioritaria sia in parte messa in discussione da quella giurisprudenza che individua, in dette soglie, delle condizioni obiettive di punibilità e non, invece, degli elementi strutturali del reato. Questo mutamento di indirizzo sembra quindi riproporre, con rinnovato vigore in seno al d.lgs. n. 74/2000, la tutela dell'interesse strumentale della funzione amministrativa di accertamento<sup>387</sup>.

La fattispecie oggi in vigore – a differenza della precedente di cui all'art. 4 l. n. 516/1982 – intende colpire una specifica categoria di contribuenti, restringendo la violazione dell'art. 3 ai soli soggetti ritenuti più a rischio d'evasione e delineando, in tal modo, un reato proprio. L'impiego di scritture contabili false fa comprendere, difatti, che si è in presenza di un reato realizzabile solo dai soggetti obbligati, dalla legge civile e tributaria, alla tenuta di detta documentazione<sup>388</sup>.

Ne consegue che, ad esempio, potranno quindi rispondere del reato, nella forma in esame, coloro i quali sono: imprenditori commerciali, esercenti di arti o professioni, nonché i rappresentanti legali o negoziali degli imprenditori e, naturalmente, amministratori delle società o degli enti<sup>389</sup>.

In assenza della specifica qualifica non può naturalmente configurarsi la fattispecie in esame, ma non è da escludere che il contribuente possa rispondere di un altro reato (tributario o codicistico).

In un caso, ad esempio, è stata esclusa la responsabilità per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici a carico di un avvocato che risultava privo di partita IVA, anche se socio di un'associazione tra professionisti in seno alla quale svolgeva in via esclusiva la professione<sup>390</sup>.

---

<sup>387</sup> Il bene giuridico protetto viene individuato, da parte della dottrina, anche «nell'interesse dello Stato a ricevere dichiarazioni annuali veridiche», v. P. VENEZIANI, *Commento all'art. 3 del d.lgs. n. 74/2000*, in *Dir. proc. pen. trib.*, op. cit., 137.

<sup>388</sup> Il soggetto attivo distingue il delitto dell'art. 3 dal delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti che può essere commesso da qualsiasi soggetto obbligato alle dichiarazioni dei redditi o IVA. Si veda, ancora, Cass., Sez. III, 10 novembre 2011, n. 46785, cit.

<sup>389</sup> Non rispondono del delitto *ex art. 3* coloro i quali – ai sensi dell'art. 49 T.U.I.R. – non esercitano professionalmente un'arte o una professione, pur percependo un reddito di lavoro autonomo, poiché per tali soggetti non vi è l'obbligo di annotare i propri redditi in alcun registro.

Sembra da escludere, altresì, la responsabilità dei soci delle società di persone, in quanto costoro non sono obbligati a tenere le scritture contabili e anche in quanto il reddito della società viene imputato a ciascun socio, determinando nella più parte dei casi una evasione sotto soglia. Così, V. CARDONE, *Commento sub art. 3 d. lgs. n. 74/2000*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, op. cit., 548.

<sup>390</sup> Vedi, Uff. G.I.P di Milano, 30 marzo 2010, in *Foro ambrosiano*, 2010, 3, 300. Non potendo riconoscere la responsabilità penale per la fattispecie dell'art. 3, era stato, in quella occasione, reputato applicabile il delitto di dichiarazione infedele di cui successivo art. 4 del d.lgs. n. 74/2000.

Sempre sul punto, la Cassazione, in una interessata pronunzia, ha di recente ravvisato la responsabilità di un contribuente per il reato di truffa aggravata ai danni dello Stato: nel caso specifico, difatti, il soggetto attivo aveva posto in essere una condotta di vendita simulata di quote societarie al solo scopo di evadere le imposte. Trattandosi, tuttavia, di una persona fisica, come tale non gravata dell'obbligo di tenere le scritture contabili obbligatorie, la Suprema Corte ha potuto ricondurre il fatto alla fattispecie dell'art. 640, secondo comma, c.p.<sup>391</sup>.

#### 4.2. La condotta

La condotta del delitto in esame prevede una serie di atti che si articolano in tre distinti momenti<sup>392</sup>. Si tratta, infatti, di una fattispecie a forma vincolata e a formazione progressiva in quanto alla falsità contabile (tendenzialmente di natura ideologica) deve accompagnarsi anche l'uso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare le attività di accertamento; infine, il soggetto attivo deve presentare la dichiarazione annuale in materia di imposte sui redditi o di IVA contenente i dati falsi.

In particolare, quanto alla falsa rappresentazione contabile, la giurisprudenza ha precisato che essa discende da omesse o infedeli annotazioni dei corrispettivi (base imponibile per le imposte dirette) ovvero da una omessa o infedele fatturazione o annotazione degli stessi (base imponibile per l'IVA) nelle scritture contabili obbligatorie. Occorre ricordare, per completezza, che nell'oggetto materiale del reato rientrano le scritture contabili previste dalla normativa civilistica e da quella tributaria; nel dettaglio: il libro giornale, il libro degli inventari (art. 2214 c.c.), i registri IVA delle fatture, dei corrispettivi e degli acquisti, le scritture ausiliarie, il registro dei beni ammortizzabili, il registro riepilogativo di magazzino (artt. 16 e 17, d.p.r. n. 600/73), nonché i libri sociali obbligatori (art. 2421 c.c.).

Quanto al bilancio d'esercizio (art. 2423 ss. c.c.) qualche dubbio interpretativo sorge atteso che i documenti che lo compongono – cioè lo stato patrimoniale, il conto economico e la nota integrativa – non rientrano, tecnicamente, tra le scritture contabili obbligatorie. Ad ausilio dell'interprete giunge, tuttavia, una indiretta conferma dall'art. 7 del d.lgs. n. 74/2000, che include il bilancio d'esercizio tra la documentazione in grado di contenere valutazioni giuridico-economiche capaci di escludere rilievo penale a fatti altrimenti punibili per frode fiscale a norma degli artt. 3 e 4.

---

<sup>391</sup> Vedi, Cass., Sez. III, sent. 29 settembre 2011, n. 41450, in *Dir. & Giust.*, 2011, 26 novembre.

<sup>392</sup> Nonostante la prima stesura del testo dell'art. 3 prevedesse una norma a più fattispecie, in cui il reato poteva essere perfezionato in via autonoma da una serie di condotte tra loro alternative, il legislatore delegato ha optato, invece, per un'ipotesi di frode fiscale caratterizzata da più condotte aggiuntive. Per un approfondito esame della genesi del delitto in esame, si rinvia a A. D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *I reati tributari* (a cura di A. D'Avirro – M. Giglioli, op. cit., 45 ss.

Ne deriva che, pure il bilancio – data la sua generale attitudine a contenere informazioni sulle scelte aziendali, anche di carattere tecnico-contabile – può costituire un documento idoneo a supportare le falsità riassunte nelle dichiarazioni fiscali<sup>393</sup>.

La sola falsità dei dati contabili, per espressa scelta del legislatore, non è però sufficiente a perfezionare il reato. È altresì richiesto un *quid pluris*, vale a dire la predisposizione dei mezzi fraudolenti, qualificati da un elevato grado di artificiosità per impedire o ritardare i controlli degli Uffici finanziari. Ciò risulta confermato anche dalla citata C.M. n. 154/2000 ove si chiarisce che «la semplice violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione, pur se finalizzata ad evadere le imposte, non è sufficiente di per sé ad integrare il delitto in esame, dovendosi verificare, nel caso concreto, se essa, per le modalità di realizzazione, presenti un grado di insidiosità tale da ostacolare l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria».

Il momento consumativo del reato corrisponde, come per la fattispecie dell'art. 2, a quello in cui avviene la presentazione della dichiarazione dei redditi o IVA, nel quale si ha la riassuntiva indicazione degli importi fraudolentemente esposti nelle scritture contabili. Oltre ad essere irrilevanti le dichiarazioni presentate ai fini di altri tributi, come ad esempio l'IRAP, l'imposta di successione, sono escluse dall'oggetto materiale del reato le dichiarazioni periodiche IVA.

Individuato tale momento, la struttura trifasica della condotta esclude, di conseguenza, che l'uso di mezzi fraudolenti possa seguire la presentazione delle dichiarazioni. Se è vero che il contribuente può, in ogni momento, predisporre documenti falsi o porre in essere altre attività in grado di ostacolare gli accertamenti, la formulazione della fattispecie è tuttavia tale da escludere, in questo caso, una simile interpretazione. La condotta non perfettamente integrata, di conseguenza, non può ricondursi al delitto in esame e verrà punita ai sensi dell'art. 4 (dichiarazione infedele), in quanto in dichiarazione è riportata una infedele esposizione dei dati reddituali<sup>394</sup>.

#### 4.3. Segue: i “mezzi fraudolenti”

L'ambito applicativo della fattispecie non è stata ancora del tutto definito, nonostante sia trascorso oltre un decennio dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 74/2000. Il principale dubbio interpretativo è dato proprio dalla difficoltà di definire il concetto di “mezzi fraudolenti”, il quale caratterizza il delitto in oggetto poiché è in grado di condizionare l'individuazione delle condotte lesive dell'interesse erariale.

---

<sup>393</sup> In dottrina, tra i primi a rilevare quanto detto V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, op. cit., 103. In giurisprudenza, ha riconosciuto la natura di scrittura contabile anche del bilancio e del libro degli inventari, Cass. Civ. Sez. trib., sent. 26 maggio 2003, n. 8273, in *Giust. Civ.*, Mass. 2003, 5.

<sup>394</sup> In tal senso, tra la più recente dottrina, G. L. SOANA, *I reati tributari*, op. cit. 167; A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, op. cit., 213; A. D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *I reati tributari* (a cura di A. D'Avirro – M. Giglioli, op. cit., 45 ss.).

A) In merito al concetto di “mezzi fraudolenti”, la fattispecie poneva, all’indomani della sua entrata in vigore, alcuni dubbi circa la possibilità di configurare il delitto anche nei casi di dichiarazione contenente non falsità ma mere violazioni delle disposizioni tributarie. Il problema, invero, è di antica data: già nel d.l. n. 429/82 (conv. con l. n. 516/82) gli interpreti si erano interrogati sulla rilevanza penale del semplice occultamento di componenti positivi di reddito, senza l’impiego di falsificazioni o di altri mezzi ingannevoli.

A fronte di un persistente contrasto giurisprudenziale, la Corte costituzionale era intervenuta dichiarando l’illegittimità dell’art. 4, n. 7 della citata legge nella parte in cui non prevedeva che la dissimulazione di componenti positivi o la simulazione di componenti negativi del reddito dovesse concretarsi in forme artificiali<sup>395</sup>.

Il legislatore, in seguito, riformulava l’art. 4 (con l. n. 154/91) prevedendo la punibilità di chi “indica nella dichiarazione dei redditi [...] al di fuori dei casi previsti dall’art. 1 (che puniva i reati contravvenzionali di omessa fatturazione o registrazione di incassi) [...] ricavi, proventi od altri componenti positivi di reddito, ovvero, spese od altri componenti negativi di reddito in misura diversa da quella effettiva [...] utilizzando documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti a verità, ovvero ponendo in essere altri comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento di fatti materiali”.

Il legislatore del 1991, quindi, sceglieva di escludere il rilievo penale delle mere omissioni, prevedendo che la dichiarazione infedele dovesse essere attuata con il supporto di un’attività ingannatoria costituita da documenti contenenti false dichiarazioni. Tali documenti, tuttavia, non includevano le scritture contabili le quali, in tal modo, non potevano costituire la base dell’attività fraudolenta.

La norma oggi in vigore non sembra aver eliminato del tutto i dubbi sorti con la vecchia legge del 1982, anche in quanto l’art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 appare frutto di un compromesso tra chi voleva sanzionare la sola presentazione di dichiarazioni fraudolente – fondate su documentazione falsa o su altri artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile – e chi intendeva creare una fattispecie di frode fiscale costituita dalla semplice violazione degli obblighi contabili<sup>396</sup>.

---

<sup>395</sup> Cfr., Corte Cost., sent. 28 gennaio 1991, n. 35, in *Cass. pen.*, 1991, I, 722 ss.

<sup>396</sup> Una simile scelta, si evidenzia in dottrina, costituisce uno dei principali problemi del nostro sistema tributario e, con ogni probabilità, concausa dell’elevato livello di evasione fiscale. Si rinvia a B. TINTI, *La rivoluzione delle tasse*, cit., 70.

I principi del diritto penale, invero, non sembrano escludere differenze tra l’aumentare fittiziamente i costi mediante fatture per operazioni inesistenti ed il diminuire le entrate non emettendo fatture o emettendole per importi inferiori a quanto in realtà dovuto. Entrambi i comportamenti, difatti, sono connotati da un elevato grado di artificiosità e sono indirizzati a rappresentare una situazione contabile non veritiera.

Alcuni autori ricordano che le mere violazioni contabili erano punite dall’art. 1 della l. n. 516/82 e, quindi, dottrina e giurisprudenza ritenevano correttamente che il medesimo fatto – le violazioni contabili per l’appunto – non potesse essere sanzionato due volte: nel momento in cui fosse accertata l’omessa fatturazione o registrazione in corso d’anno e, in seguito, in sede di dichiarazione annuale sempre a seguito delle stesse violazioni contabili. Ma l’apparato penale attualmente in vigore, invece, non prevede sanzioni penali per le violazioni contabili in corso anno; di conseguenza «i risultati di

L'orientamento dottrinale maggioritario – malgrado l'ambiguità di fondo della disposizione – è comunque orientato verso una interpretazione letterale dell'art. 3, per la quale i mezzi fraudolenti devono aggiungersi alla falsa rappresentazione nelle scritture contabili, in modo da avvalorare quanto in esse esposto, ostacolando così l'attività di verifica dell'Amministrazione finanziaria<sup>397</sup>.

Bisogna precisare, in ultimo, che la recente giurisprudenza sembra assestata in una posizione simile, affermando che il contribuente, oltre alla indicazione nelle dichiarazioni annuali di un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi fittizi, deve ricorrere ad una falsa rappresentazione delle scritture contabili e, in aggiunta, avvalersi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento della falsa rappresentazione<sup>398</sup>.

B) In realtà, dal lato pratico, non è semplice valutare quando risulti effettivamente impiegato un “mezzo fraudolento”; ci si interroga, ancora oggi, su quali siano in concreto tali mezzi, atteso che tra dottrina e giurisprudenza vi sono ampie diversità di vedute.

La dottrina maggioritaria, ad esempio, si è dimostrata piuttosto garantista nell'escludere che la sistematica violazione delle norme tributarie possa rafforzare «le capacità ingannatorie della falsa rappresentazione nelle scritture contabili», ritenendo, al contrario, che proprio «la frequente ripetizione di comportamenti illeciti renda più agevole l'accertamento degli stessi» attraverso controlli incrociati e verifiche presso soggetti terzi<sup>399</sup>.

---

quelle discussioni vanno accolti, in questo contesto nuovo, con molta prudenza». Cfr., G. BELLA-GAMBA - G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, op. cit., 68.

La citata dottrina, stante la poco appagante formulazione della norma, conclude la propria analisi affermando che spetta al singolo giudice di merito determinare se, nel caso concreto, la violazione contabile rientri “nel paradigma punitivo della dichiarazione fraudolenta” a cagione delle particolari modalità o sistematicità della condotta del soggetto attivo.

<sup>397</sup> Cfr., A. D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, op. cit., 69, il quale sottolinea «il rapporto finalistico che passa tra i mezzi fraudolenti e la falsa rappresentazione contabile, di cui i primi costituiscono lo strumento di ostacolo all'accertamento della falsità, che rende impossibile l'identificazione dei mezzi fraudolenti nella violazione degli obblighi contabili che dà vita alla falsa rappresentazione contabile».

Il concetto di “mezzi fraudolenti” sembra quindi assumere significato non di oggetto materiale del reato, bensì di condotta o insieme di (ulteriori) condotte preordinate allo scopo di conseguire una evasione fiscale. In questo senso V. NAPOLEONI, *I fondamenti*, cit., 105.

<sup>398</sup> Cfr., Cass., Sez. III, sent. 1 dicembre 2010, n. 8962, in *CED Cass.*, 2010, ove la Corte ha annullato con rinvio la decisione che aveva individuato, nella mera condotta omissiva della mancata comunicazione delle operazioni mediante il cosiddetto modello “Intrastat”, un mezzo fraudolento.

Si veda, altresì, la più recente Cass., Sez. III, sent. 2 dicembre 2011, n. 1200, in *CED Cass.*, 2011, che ha ribadito la necessità di un «comportamento del contribuente, maliziosamente teso all'evasione delle imposte ed accompagnato da una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie». Nel caso di specie il “mezzo fraudolento” è stato individuato nella creazione e nel successivo scioglimento di una SAS, al fine di conferirvi un ramo d'azienda avente ad oggetto appalti milionari, in realtà spettanti ad una ditta individuale, i quali non venivano indicati nella dichiarazione fiscale di quest'ultima.

<sup>399</sup> Tra i tanti, A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, op. cit. 27, i quali richiamano l'opinione di P. VENEZIANI, *Commento all'art. 3*, in I. Caraccioli – A. Giarda – A. Lanzi, *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2000, 147.

Analogo ragionamento viene applicato, da altra dottrina, a tutta una serie di casi in cui il mezzo fraudolento non sembra in grado di ostacolare, in concreto, i poteri e le attività di accertamento degli Uffici finanziari. Si afferma, ad esempio, che non costituirebbe un mezzo fraudolento la tenuta di una contabilità parallela; così come il deposito delle imposte non pagate in un conto corrente personale dello stesso imprenditore o di un suo familiare<sup>400</sup>. Si tratterebbe di strumenti che – non essendo a conoscenza dell’Amministrazione finanziaria – non hanno alcuna idoneità ad impedire od ostacolare l’attività di accertamento.

Sebbene si debba riconoscere che la tenuta di una contabilità “in nero” non sembra configurare (per ciò sola) un mezzo fraudolento, l’opinione dottrinale sopra riportata non sembra del tutto condivisibile in quanto troppo calibrata su una “presunta funzionalità” del sistema tributario nel suo complesso, nonché sulla ritenuta efficienza dell’apparato della Pubblica amministrazione e della “normale diligenza” degli organi accertatori<sup>401</sup>. Ciò che può assumere importanza per valutare la fraudolenza, a nostro avviso, è invece la generale attitudine ingannatoria dei mezzi utilizzati dal contribuente.

La giurisprudenza, nel tentativo di arginare con maggiore efficacia un’evasione fiscale che poggia sulla debole formulazione normativa, sembra essersi assestata su un’interpretazione più rigorosa. Ad esempio, sono ricompresi tra i principali mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento e ad integrare il coefficiente di insidiosità richiesto dalla fattispecie: a) la continua e sistematica violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione; b) la contabilità “in nero” occultata in luogo sicuro o protetta da codici o altri sistemi informatici; c) i conti aperti all’estero per occultare i ricavi dell’evasione, la creazione di un magazzino “in nero”, l’intestazione fittizia di conti bancari e di beni; d) la contraffazione o l’alterazione di fatture; e) l’utilizzo di atti notarili sottomanifestanti; e) l’interposizione di società di comodo.

*De iure condito* – considerato che con ogni probabilità le fattispecie concrete presentano più di un “mezzo fraudolento” (con condotte anche piuttosto elaborate) – sembra corretto impiegare, quale criterio ermeneutico, un’approfondita valutazione della condotta del contribuente sotto il profilo del dolo di evasione. Così facendo, non sembra scorretto individuare responsabilità penale in capo al contribuente che, in aggiunta alla sistematica violazione di norme tributarie, predisponga (come mezzo

---

Altra dottrina, vista l’ambigua formulazione letterale dell’art. 3, ritiene invece che le violazioni contabili dal novero dei mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento delle imposte; così. G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, op. cit., 69.

<sup>400</sup> Si rinvia, per un approfondito elenco di tutti i comportamenti che costituirebbero “mezzi fraudolenti”, a A. D’AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, op. cit., 70 ss.

<sup>401</sup> V. A. PERINI, voce *Reati Tributarî*, in *Dig. disc. pen. cit.*, 932, il quale correttamente evidenzia come «ritenendo necessario il frapponimento di un ostacolo assoluto ed insormontabile [...] si finirebbe con il limitare di molto le potenzialità della fattispecie, il cui ambito di applicazione risulterebbe circoscritto ai soli casi nei quali gli organi accertatori, nonostante l’impiego di tecniche di ricostruzione contabile anche sofisticate, risultassero in definitiva impotenti al cospetto dell’attività decettiva realizzata».

fraudolento) documentazione volta a comprovare la deducibilità di costi che in realtà non sono deducibili<sup>402</sup>.

#### 4.4. I rapporti tra fattispecie di cui agli artt. 2 e 3 in tema di falso ideologico e falso materiale

Si sono descritte, poco sopra, le condotte che caratterizzano il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e quelle della successiva fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. Si è altresì ricordato che, per la dottrina maggioritaria, l'eventuale falso materiale commesso nelle fatture (o nei documenti equiparati) non integra la fattispecie dell'art. 2, bensì quelle previste da norme incriminatrici comuni (ad esempio quelle previste dagli artt. 482, 485 e 640 c.p.) o, al più, può rientrare nell'ambito applicativo della fattispecie di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 74/2000<sup>403</sup>.

Di recente, la giurisprudenza si è soffermata sui tipi di falsità che connotano i delitti dichiarativi, raffrontandoli con i concetti di falso materiale e falso ideologico da tempo delineati per i reati di cui agli artt. 476 e seguenti c.p.<sup>404</sup>.

Nel sistema dei reati contro la fede pubblica – lo ricordiamo per completezza – la dottrina ha ricostruito due figure di falso: quello materiale e quello ideologico. Nel falso materiale il documento è oggetto di contraffazione quando è posto in essere da persona diversa da quella che appare esserne l'autore; è oggetto di alterazione quando, dopo la redazione, il documento venga modificato in qualche sua parte da un soggetto non legittimato. In sostanza, la falsità materiale incide nella forma esteriore dell'atto, in particolare sulla persona dell'autore, sulla data o sul luogo di formazione o, infine, sul contenuto del documento medesimo.

Nell'ipotesi del falso ideologico, invece, il documento non presenta alterazioni o contraffazioni, ma contiene dichiarazioni menzognere provenienti dallo stesso autore del documento: è quindi il suo contenuto a presentare i caratteri della falsità.

La giurisprudenza più recente, per chiarire ciò che distingue tra le due falsità, è ricorsa ad altri concetti. Un orientamento, ad esempio, ha fatto leva sulla genuinità dell'atto e ha affermato che la falsità ideologica può toccare solo un documento genuino – vale a dire quando autore apparente e autore effettivo coincidono – il quale abbia un contenuto difforme dal vero.

---

<sup>402</sup> Dello stesso parere, G. BELLAGAMBA – G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, op. cit., 72.

<sup>403</sup> In dottrina, di diverso parere è, invece, A. MARTINI, *La tutela penale della "prestazione d'imposta"*, Torino, 2007, 143, per il quale «sotto il profilo della soggettività attiva, la falsità rilevante può assumere sia i connotati del falso materiale che quelli del falso ideologico [...] la condotta di totale materiale falsificazione del documento finalizzato a determinare falsità ideologica della dichiarazione, non giustifica alcun regime di favore, posto che la stessa appare formalmente conforme alla tipizzazione offerta dagli artt. 1 e 3 del d.lgs. n. 74/2000 e rivela, sul piano dell'offesa, un contenuto del tutto equivalente (se non ancor maggiore) rispetto a quello delle altre falsità».

<sup>404</sup> Per un approfondito esame dell'evoluzione giurisprudenziale in tema di falsità materiale e falsità ideologica dei documenti costituenti oggetto materiale dei reati tributari, si rinvia a E. BOFFELLI, *I reati tributari - parte prima*, in *Dir. e prat. trib.*, 2012, 3, 574.

Altro orientamento individua la distinzione nella presenza, o meno, della legittimazione a formare l'atto. Si avrebbe falso materiale in tutti i casi in cui vi è carenza delle condizioni legittimanti l'esercizio del potere documentale; il falso ideologico, per contro, riguarderebbe i documenti provenienti dal soggetto astrattamente legittimato a formarli.

A prescindere dalle diverse ricostruzioni dottrinali, è interessante soffermarsi sull'impiego di tali concetti generali ai reati penal-tributari dichiarativi, connotati – lo si è visto sopra – da gradi variabili di falsità.

Un simile esame non è sterile, in quanto diverse sono le ricadute che possono manifestarsi in ordine alla tutela penale dell'interesse erariale. Secondo alcuni Tribunali, la fattispecie di cui all'art. 2 sarebbe configurabile solo nelle ipotesi di utilizzazione di fatture ideologicamente false, mentre l'ipotesi della utilizzazione di documentazione materialmente falsa dovrebbe essere assunta nella fattispecie di cui all'art. 3, che punisce la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, ovvero in quella di dichiarazione infedele di cui all'art. 4.

Le conseguenze sotto il profilo sanzionatorio sono ben evidenti: le fattispecie disciplinate dagli artt. 3 e 4 del d.lgs. 74/2000 necessitano che ricorra il superamento congiunto di soglie di punibilità le quali impediscono, nei casi di piccola evasione, l'impiego dello strumento del diritto penale.

La Cassazione, probabilmente nell'ottica di approntare una miglior tutela dell'interesse erariale, ha chiarito in ultimo che ciò che rileva è l'inesistenza dell'operazione economica riportata nella dichiarazione dei redditi o in quella IVA: una operazione può in concreto essere attestata sia creando *ex novo* un documento falso, sia utilizzando un documento ideologicamente falso emesso da altri a favore dell'utilizzatore.

La condotta sopra precisata evidenzia – secondo la Cassazione – come non trovi alcuna ragion d'essere la distinzione tra falsità materiale e falsità ideologica ricavabile dagli artt. 476 e ss. c.p., che è finalizzata ad inquadrare le possibili ipotesi di falsificazione di atti da parte del pubblico ufficiale o del privato in apposite fattispecie criminose.

La distinzione tra i due tipi di falsità, pertanto, sembra introdurre nella materia penal-tributaria una distinzione che – per la Suprema Corte – non ha rilevanza ai fini della repressione delle violazioni fiscali, per le quali è determinante, invece, il mezzo impiegato per commettere la frode e il suo carattere più o meno insidioso che incide nella possibilità di un rapido intervento degli organi deputati all'accertamento dell'illecito<sup>405</sup>. Come sopra ricordato, è l'efficacia probatoria del documento utiliz-

---

<sup>405</sup> Così, Cass., sez. III, 10 novembre 2011, n. 46785. È proprio il mezzo adoperato per commettere la frode che, ad avviso della Suprema Corte, assume rilevanza ai fini penali e che permette di distinguere la fattispecie di cui all'art. 2 dai delitti previsti negli articoli successivi dettati sempre in tema di dichiarazioni. Se la fattura o il documento equipollente presentano un carattere più o meno subdolo – in grado di incidere sulla possibilità di un rapido e agevole accertamento – allora si avrà, in concreto, la possibilità di trarre in inganno l'Amministrazione finanziaria e di integrare la condotta del delitto di dichiarazione fraudolenta.



zato per sostenere la veridicità della dichiarazione fraudolenta a costituire l'elemento distintivo della fattispecie dell'art. 2 rispetto alle ipotesi residuali di cui ai successivi articoli.

Il principio sopra espresso, invero, trova ulteriori conferme. In altra occasione, la Cassazione ha avuto modo di chiarire come la fattispecie di cui all'art. 2 possa, in concreto, riguardare anche situazioni in cui sono state formate fatture materialmente inesistenti. In base al combinato disposto dell'art. 1 e dell'art. 2 del d.lgs. n. 74/2000, concretizza l'elemento oggettivo il semplice utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, senza che rilevi la distinzione tra fatture false nella loro materialità obiettiva e fatture false solo in riferimento alle operazioni inesistenti ivi indicate. La fattispecie si concretizza per il semplice utilizzo di fatture inerenti ad operazioni inesistenti, senza che rilevi o discrimini il fatto che dette fatture siano false o meno nella loro materialità fattuale<sup>406</sup>.

Nella sentenza 10987 del 2012, la Cassazione penale si è soffermata su un caso nel quale era stata scoperta una organizzazione dedita a “fabbricare” finte fatture o comunque falsa documentazione volta ad attestare l'effettuazione di prestazioni sanitarie mai poste in essere e il conseguente il sostenimento, da parte di contribuenti, di spese mediche<sup>407</sup>.

I contribuenti, nella dichiarazione dei redditi (mod. Unico o mod. 730) portavano in detrazione IRPEF 19% tali spese fittizie e, di conseguenza, ottenevano un rimborso non spettante che poi veniva ripartito al 50% con le società “cartiere”.

La sentenza si occupa essenzialmente del problema se i delitti di cui agli art. 2 (dichiarazione fraudolenta) e 8 (emissione di fatture o documenti equivalenti per operazioni inesistenti) possano configurarsi non solo quando un soggetto IVA formi un documento attestante il falso (falso ideologico), ma anche quando un terzo formi un documento materialmente falso solo apparentemente proveniente dal soggetto IVA.

La soluzione adottata dalla Corte, in ultimo, è di ricondurre anche la seconda ipotesi nella previsione delittuosa di dichiarazione fraudolenta.

La Corte fa prevalere argomenti sistematici e sostanziali (tra i quali la legge delega, e la sostanziale carenza di giustificazione del mandare prive di sanzioni tali condotte) su quelli letterali (che in effetti, prevedendo la “emissione” della fattura, porterebbero un argomento a sostegno della tesi secondo cui è punita la emissione di una fattura di contenuto falso e non la formazione di una finta fattura).

Deve comunque essere chiarito che, a prescindere dal principio sopra riportato, la pronuncia presenta un profilo di debolezza – che pare alquanto evidente e oggettivo – nella parte in cui si ritiene configurabile il delitto di cui all'articolo 2 anche nei casi di indebite detrazioni a fini IRPEF (e non deduzioni).

In effetti, la sentenza parla di “deduzione” ma lo sconto IRPEF 19% per spese sanitarie non rientra nel novero delle deduzioni (dal reddito) ma in quello delle detrazioni (dall'imposta) previste dall'art. 15, comma 1, lett. c) del TUIR.

---

<sup>406</sup> Cass. sez. III, sent. 9 febbraio 2011, n. 9673, in *CED Cass.*, Rv 249613.

<sup>407</sup> Cass., sez. III, sent. 23 febbraio 2012, n. 10987, in *Dir. & Giust.*, n. 10987, 23 marzo 2012.

La norma dell'art. 2 punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

E l'art. 1, lett. b) prevede espressamente che per "elementi attivi o passivi" si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Poiché le spese sanitarie non concorrono alla determinazione del reddito e non concorrono alla determinazione delle basi imponibili, la punibilità era quindi da escludersi, salva l'eventuale commissione di comportamenti fraudolenti integranti reati comuni: gli imputati non avevano indicato "elementi passivi fittizi"<sup>408</sup>.

Si tratta, o di un "infortunio" in cui è incorsa la Cassazione che avrebbe confuso gli istituti – quello della detrazione e quello della deduzione d'imposta – le cui conseguenze sono indubbiamente diverse; ovvero di una interpretazione estensiva della fattispecie, la quale tuttavia non appare molto solida già sul piano del vigente dato normativo poiché le nozioni di reddito, di base imponibile e di imposta sono concetti tra loro non assimilabili.

Si è in presenza, quindi, di una evidente disparità di trattamento tra chi espone un costo non sostenuto o ne anticipa la deducibilità, ovvero differisce l'imponibilità di un ricavo, e chi riesce ad abbassare il *quantum* di imposte dovute – operando sul regime delle detrazioni – non risolvibile in via interpretativa<sup>409</sup>.

## 5) Dichiarazione infedele

### 5.1. I principali elementi strutturali

La fattispecie prevista all'art. 4 del d.lgs. n. 74/2000 è volta a sanzionare meri comportamenti di infedeltà dichiarativa.

La presenza, anche in questa ipotesi delittuosa, della clausola di riserva evidenzia, in modo chiaro, volontà di approntare una tutela residuale all'interesse erariale, per tutti i casi in cui la condotta criminosa posta non preveda l'utilizzazione di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti ovvero di altri artifici.

La minore carica offensiva è confermata dalla previsione di una pena – la reclusione da uno a tre anni – più bassa rispetto a quella degli altri delitti dichiarativi; nonché dalla presenza di soglie di punibilità più elevate rispetto a quelle inserite all'art. 3.

Il delitto sanziona, se ricorre appunto il superamento di ambedue le soglie di cui alle lett. a) e b) del co. 2, la condotta di chi indica, in una delle dichiarazioni annuali rela-

---

<sup>408</sup> Le regole tributarie che danno luogo alle detrazioni d'imposta devono guidare anche il giudice penale il quale, in base al dettato normativo dell'art. 2 d.lgs. n. 74/2000, non può punire l'esposizione in dichiarazione «di tutte quelle componenti negative che incidono, non sull'imponibile, bensì sull'imposta già calcolata». Cfr., E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, op. cit., 112.

<sup>409</sup> Questo disequilibrio è stato già evidenziato da NAPOLEONI, *op. cit.*, 60.

tive alle imposte dirette e IVA, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi.

Data la somiglianza con la fattispecie dell'art. 3<sup>410</sup>, in questo paragrafo verranno toccati solo gli elementi caratteristici del delitto di dichiarazione infedele, rinviando per l'esame delle specifiche questioni ancora oggi dibattute ai paragrafi precedenti, nonché alla trattazione generale contenuta nel secondo capitolo di questo lavoro<sup>411</sup>.

Come per il delitto dell'art. 3, non sussistono dubbi sulla natura di reato proprio, per quanto sia ampia la platea di contribuenti gravati dell'obbligo di presentazione di una dichiarazione, atteso che le norme tributarie sanciscono un generale obbligo dichiarativo per i titolari di tutte le categorie reddituali di cui all'art. 6 TUIR.

Ne consegue che possono rientrare tra i soggetti attivi anche quei contribuenti (o i loro rappresentanti legali o negoziali) tenuti a predisporre la dichiarazione pure per redditi da fabbricato, redditi agricoli o redditi diversi. Rispetto al delitto di cui all'art. 3, quindi, la responsabilità penale può sussistere in capo a contribuenti non imprenditori o professionisti poiché non è richiesta, tra i presupposti della condotta, la tenuta delle scritture contabili obbligatorie<sup>412</sup>.

Quanto all'elemento oggettivo del reato, al pari delle fattispecie in precedenza esaminate, sono irrilevanti le dichiarazioni presentate ai fini di altri tributi (ad esempio IRAP e imposta di successione e le dichiarazioni periodiche IVA): naturalmente, in caso di dichiarazione unificata assumono rilevanza penale solo le violazioni relative all'IVA o alle imposte dirette.

A differenza della precedente normativa della d.l. n. 429/1982, art. 1 comma 2, che sanzionava sia l'omessa fatturazione/registrazione di corrispettivi (a titolo di contravvenzione) e sia la presentazione di dichiarazione dei redditi mediante documenti falsi o contenenti dati non veritieri ovvero avvalendosi di altri artifici (come delitto di frode fiscale), l'art. 4 così come oggi formulato consente di reprimere la condotta: a) del contribuente, non obbligato alla tenuta delle scritture contabili, che omette di dichiarare un reddito di qualsiasi natura o che indica elementi attivi in misura inferiore (secondo lo schema classico della omessa o infedele fatturazione o dell'omessa o infedele annotazione di corrispettivi);

---

<sup>410</sup> La coincidenza della struttura dei delitti di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e di dichiarazione infedele è evidenziata anche dalla Relazione ministeriale al d.lgs. n. 74 del 2000. Si veda Relazione Ministeriale, in *il Fisco*, cit. 3156.

<sup>411</sup> In particolare, si rinvia a quanto già detto in tema di bene giuridico, soglie di punibilità ed elemento soggettivo del reato. Quanto alle soglie, si ricorda che una recente sentenza di Cassazione ha affermato che le soglie indicate all'art. 4 costituiscono condizioni obiettive di punibilità, come tali sottratte alla rappresentazione del fatto del soggetto agente. Così, Cass., sez. III, 14 febbraio 2012, n. 5640, in *CED Cass.* 2012; in tal senso anche Cass., sez. III, 23 giugno, n. 25213, *ivi*.

<sup>412</sup> Può in teoria ipotizzarsi la responsabilità anche dei soci delle società di persone, con riguardo alle loro dichiarazioni annuali ai fini delle imposte sui redditi, se ovviamente vi è il superamento delle soglie di punibilità e l'esistenza di un proprio fine di evadere del imposte. Quanto all'IVA è corretto ritenere che soggetti attivi del reato possano essere i rappresentanti legali e gli amministratori, atteso che la società ha autonomia soggettività tributaria ai fini IVA. Cfr., R. PISANO, *Commento sub art. 4 d.lgs. n. 74/2000*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, op. cit., 561.

b) dell'imprenditore che, in dichiarazione, inserisce dati non veritieri non avvalorati da fatture o da altri documenti falsi o da altri artifici ai sensi del delitti degli artt. 2 e 3. Anche in questo caso la condotta può essere sia commissiva sia omissiva (attraverso la parziale indicazione o l'omissione di un dato positivo di reddito, o l'indicazione di una spesa mai sostenuta o sostenuta in misura inferiore).

In entrambe le condotte, a parere di chi scrive, sembra sufficiente per integrare il reato la semplice infedeltà dichiarativa, la quale può anche non essere supportata da una ulteriore rappresentazione menzognera che ostacoli la ricostruzione delle situazioni economico-patrimoniali sulle quali viene calcolata la base imponibile<sup>413</sup>.

Non è comunque da escludere che il contribuente predisponga, in aggiunta, anche comportamenti fraudolenti: ad esempio, risponderà non del delitto di cui all'art. 3, bensì di quello di dichiarazione infedele, il soggetto obbligato alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie che non si avvale anche dei mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento ovvero, nell'ipotesi inversa, in cui il mezzo fraudolento prescelto non poggi sulla falsa rappresentazione di dette scritture.

Una conferma circa le modalità della condotta giungono dalla giurisprudenza di Cassazione, la quale ha ricordato come, ai fini dell'applicazione di misure cautelari reali a garanzia di una futura riscossione, per l'accertamento del *fumus* del reato di dichiarazione infedele non sia richiesta – a differenza delle ipotesi di reato previste dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, precedenti art. 2 e 3 – una dichiarazione fraudolenta. È sufficiente, difatti, che la dichiarazione sia infedele, ossia: «anche senza l'uso di mezzi fraudolenti, siano indicati nella stessa elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando ricorrano le altre condizioni ivi previste in relazione all'ammontare dell'imposta evasa e degli elementi attivi sottratti alla imposizione»<sup>414</sup>.

Per completezza è doveroso ricordare, infine, come anche le immotivate rilevazioni (nelle scritture contabili o nel bilancio) contrarie al principio di competenza economica e le valutazioni estimative (inserite a bilancio), possano rilevare ai fini della

---

<sup>413</sup> In senso opposto la dottrina maggioritaria; per tutti v. A. D'AVIRRO, *I reati tributari*, op. cit., 99-100, per il quale sarebbe pur sempre necessario che il contribuente predisponga, in aggiunta alla dichiarazione infedele, anche «una rappresentazione menzognera in contrasto con l'interesse tutelato, finalizzato alla fedele ricostruzione delle situazioni economico-patrimoniali, rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile». La stessa opinione è stata ribadita dall'autore in *L'elusione entra "a torto" nell'illecito penale tributario*, in *Corr. giur.*, 2012, 4, 487 ss.

Altra dottrina, come detto nel testo, sembra invece aderire all'impostazione opposta, la quale tiene conto «che la *ratio* dell'incriminazione è da individuarsi nella lesività per gli interessi dell'erario derivante dalla presentazione di una dichiarazione annuale mendace che, sebbene non sia supportata da alcun mezzo fraudolento, è comunque ostensiva di una non veritiera rappresentazione della situazione reddituale e/o della base imponibile». Così, S. GENNAI – A. TRAVERSI, *I delitti tributari*, op. cit., 83; D. GALASSO, *Gli illeciti amministrativi e penali in materia tributaria*, Torino, 2011, 64; l'autore afferma che «l'elemento discriminante del reato in esame deve essere ravvisato proprio nell'assenza di uno speciale coefficiente di insidiosità tale da giustificare la scelta legislativa di prevedere soglie di punibilità più "benevole" per il contribuente, oltre che un più mite trattamento sanzionatorio, rispetto ai casi in cui siano poste in essere condotte inequivocabilmente volte a trarre in inganno il Fisco».

Per la dottrina tributaristica, favorevole alla rilevanza delle condotte non conformi alle norme tributarie, F. GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2001, 323 ss.

<sup>414</sup> Cass., sez. III, 18 marzo 2011, n. 26723, in *Dir. & Giust.*, 2011, 16 luglio.

configurabilità del delitto in esame<sup>415</sup>. La regola è ricavabile da una lettura *a contrariis* dell'art. 7 del d.lgs. n. 74/2000, che fissa i limiti di rilevanza penale dei dati esposti nei documenti contabili: le scorrette indicazioni di tali stime o scritture contabili possono difatti costituire il presupposto di una dichiarazione infedele<sup>416</sup>.

## 5.2. Gli “elementi passivi fittizi” del delitto di dichiarazione infedele

Al pari dei delitti dichiarativi già analizzati, anche per la fattispecie dell'art. 4 si è posto il problema di individuare le condotte in concreto punibili: la dottrina si è da subito interrogata se abbia rilevanza penale qualsiasi violazione tributaria che determini il superamento della doppia soglia di punibilità del primo comma dell'art. 4, in special modo le violazioni che danno luogo ad “elementi passivi fittizi”.

A parere di chi scrive, nel caso in esame, la disputa dottrinale e giurisprudenziale acquisisce forse maggiore tensione in quanto, mancando una condotta fraudolenta, la fattispecie è diventata una sorta di terreno di scontro tra chi ritiene corretto punire le violazioni tributarie che comportano una lesione considerevole dell'interesse erariale e chi, per contro, intende espungere dal settore penale siffatte condotte per relegarle al controllo di tipo amministrativo degli Uffici finanziari e della Guardia di finanza. Per usare le efficaci parole di un primo commentatore, la fattispecie rappresenta, difatti, «una sorta di girone intermedio sospeso tra il limbo dell'illecito amministrativo e le metodologie della dichiarazione fraudolenta»<sup>417</sup>.

La dottrina dominante e la giurisprudenza maggioritaria<sup>418</sup> sono dell'opinione che l'incriminazione di tali condotte sia esclusa in virtù dei principi di tassatività e di de-

---

<sup>415</sup> Per evitare di attribuire rilevanza penale anche a lievi scostamenti il legislatore ha quindi inserito, al secondo comma, una sorta di franchigia, stabilendo che “non danno luogo a fatti punibili a norma degli artt. 3 e 4 le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette” e che “di tali importi «non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità”.

G. BELLAGAMBA-G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, op. cit., 98 evidenziano, tuttavia, come la disposizione dell'art. 7, in realtà, presenti non poche insidie per il contribuente, in quanto “solo” apparentemente detta una norma di favore nella parte in cui prevede detta franchigia. Implicitamente, si ricava infatti che entrano nell'ambito della condotta astrattamente qualificabile come infedele tutte quelle valutazioni che superino il limite quantitativo previsto dalla fattispecie.

<sup>416</sup> Così, E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, op. cit., 198 ss.

<sup>417</sup> Così, A. PERINI, *Il delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 10 marzo 2000*, n. 74, in *Dir. pen. proc.*, 2000, 1260. La caratteristica è evidenziata anche da E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, op. cit. 154, per i quali «il delitto traccia una linea di confine tra la responsabilità penale e l'illecito amministrativo: ha qualcosa in più della semplice violazione amministrativa (il superamento delle soglie di punibilità) e qualcosa in meno del delitto di dichiarazione fraudolenta (la condotta fraudolenta)».

<sup>418</sup> In giurisprudenza, v. Comm. Trib. prov. Siracusa, sent. 12 giugno 2012, n. 246, in *www.dejure.giuffre.it*, per la quale «il reato di dichiarazione infedele è commesso dal contribuente che indichi nella dichiarazione annuale: a) elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo; b) elementi passivi fittizi. Gli elementi passivi fittizi sono quelli mai venuti in esistenza e non quelli, esistenti, ma non utilizzabili per ragioni disparate».

In giurisprudenza, sebbene con pronunzia emessa in sede di impugnazione contro provvedimenti cautelari, cfr., Cass. Sez. III, sent. 7 luglio 2011, n. 26723, in *Riv. giur. trib.*, 852 ss., per la quale la fattispecie in esame non richiede, a differenza dei delitti di cui all'art. 2 e 3 del d.lgs. n. 74/2000, «una

terminatezza (art. 25 Cost.), i quali impongono una formulazione della fattispecie penale chiara e non suscettibile di valutazioni soggettive. La già ricordata sentenza n. 3203 del 2009 della Cassazione ha affermato, ad esempio, che non può sussistere l'illiceità penale laddove la spesa sia stata effettivamente sostenuta.

In senso opposto – come si è detto per l'art. 2 – ragiona l'Amministrazione finanziaria per la quale anche l'inosservanza della norma tributaria in tema di deducibilità degli elementi negativi di reddito, per l'assenza dei requisiti di inerenza o competenza (si veda ad esempio l'art. 109 circa TUIR), costituirebbe illecito penale laddove vi fosse il superamento delle soglie di punibilità previste dalla legge.

Di conseguenza, per quest'ultimo orientamento<sup>419</sup>, l'indeducibilità viene riportata alla illiceità penale: la necessità di tutelare l'interesse erariale, dunque, indurrebbe ad applicare la norma in esame anche al di là dei casi di falsità oggettiva della componente negativa di reddito.

Da quanto argomentato, chi interpreta in modo estensivo il concetto di “elementi passivi fittizi” individua la differenza tra la fattispecie di dichiarazione infedele e gli altri delitti dichiarativi sull'assenza di condotta fraudolenta, mentre ogni equiparazione con le violazioni di carattere amministrativo verrebbe esclusa in virtù del dolo d'evasione e delle soglie di punibilità.

Le problematiche sopra accennate, inducono parte della dottrina a ritenere molto più funzionale la precedente normativa della l. n. 516/82, così come riformulata con l. 154 del 1991, la quale, nell'escludere la rilevanza penale delle valutazioni, prevedeva l'incriminazione dei soli fatti materiali non rispondenti al vero o dei comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di “fatti materiali”<sup>420</sup>. La fattispecie oggi in vigore, quindi, sarebbe carente sotto il profilo della determinatezza in quanto lascia eccessivo margine valutativo al magistrato nella configurazione di una fattispecie criminosa che non può prescindere dal dato contabile, in tal caso estremamente incerto.

---

dichiarazione fraudolenta [...] bensi soltanto che la dichiarazione sia infedele, ossia che, anche senza l'uso di mezzi fraudolenti, siano indicati nella stessa “elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi” quando ricorrano le altre condizioni ivi previste in relazione all'ammontare dell'imposta evasa e degli elementi attivi sottratti all'imposizione».

<sup>419</sup> Per la dottrina tributaristica, v. R. LUPI, *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2000, 115. Per la dottrina penalistica v. A. PERINI, voce *Reati tributari*, in *Dig. disc. pen.*, agg. vol. quarto, tomo II, cit., 926 per il quale «risultano tipizzati dalla norma incriminatrice non solo i costi inesistenti (e non falsamente documentati: altrimenti rilevanti ex art. 2), ma anche i costi non di competenza o privi di inerenza e, ciò nonostante, ugualmente conteggiati nella redazione della dichiarazione»; ID, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, “abuso del diritto” e norme penali*, in [http://www.amfa.it/upload/Perini\\_profili\\_penali\\_dell\\_abuso\\_del\\_diritto.pdf](http://www.amfa.it/upload/Perini_profili_penali_dell_abuso_del_diritto.pdf), 5 ss.

In una posizione intermedia G. FLORA, *Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*, in *Leg. pen.*, 01, 25 ss. per il quale nel reato in esame rientrerebbero i costi “non di competenza” ma non quelli semplicemente “non inerenti”.

<sup>420</sup> V. BELLAGAMBA-CARITI, ult. cit., Gli autori sottolineano come l'indagine, circa la liceità o meno del comportamento del contribuente, si presti a esiti differenti a seconda delle tecniche economico-contabili impiegate dal perito.

In ultimo si deve qui accennare, per completezza, come di recente il delitto di dichiarazione infedele sia impiegato dalla giurisprudenza per attuare una maggiore tutela dell'interesse erariale, attraverso la riconduzione al diritto penale dei fenomeni dell'abuso di diritto e dell'elusione fiscale che, da sempre, si pongono al confine tra lecito ed illecito.

Sono tutte situazioni complesse nelle quali il contribuente, pur non usando artifici, realizza un risparmio d'imposta presentando una dichiarazione che – dal punto di vista materiale, così come prevede il delitto dell'art. 4 – riporta elementi passivi superiori od elementi attivi inferiori al reale. A fronte dell'orientamento maggioritario che esclude la rilevanza penale dell'elusione, la Cassazione ha aperto la via a future contestazioni di operazioni elusive.

L'estrema attualità dell'argomento ci impone di compiere, nel capitolo successivo, una più analitica trattazione, ove si darà conto dei più recenti interventi della giurisprudenza a protezione degli interessi dell'Erario.

### 5.3. Una questione controversa: la possibile rilevanza penale del *transfer pricing*

L'incerto dato letterale dell'art. 4 lascia aperta la spinosa questione della rilevanza penale del c.d. *transfer pricing* (art. 110, comma 7, T.U.I.R.), istituto di matrice tributaristica che permette di abbattere il carico fiscale di società attraverso una serie di operazioni internazionali infragruppo di vendita di beni a prezzi concordati<sup>421</sup>.

A nostro avviso, allo stato la questione deve essere in parte affrontata grazie all'art. 7 del d.lgs. n. 74. Sembra infatti da escludere una responsabilità penale – in particolare modo per la fattispecie di dichiarazione infedele – quando si configuri la causa di esclusione della punibilità di cui al citato articolo, trattandosi di valutazioni estimative da riportare nel bilancio e nelle scritture contabili.

Il problema si pone, di conseguenza, nell'ipotesi inversa in cui detta disposizione non venga rispettata. Nello specifico, gli indirizzi proposti sono i seguenti : a) per alcuni commentatori, in base al significato più ristretto di “elementi passivi fittizi” non sembra comunque integrabile il delitto in esame<sup>422</sup>; b) per altra dottrina, invece, anche il *transfer pricing* potrebbe rientrare nella fattispecie di dichiarazione infedele (o anche di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) quando si adotti la più ampia definizione di “elementi passivi fittizi”, di cui si è già dato conto poco sopra,

---

<sup>421</sup> L'ipotesi di base è la seguente: un'impresa italiana cede beni o presta servizi ad una società controllata estera, applicando prezzi inferiori al c.d. valore normale (art. 9 T.U.I.R.), limitando in tal modo i propri utili a favore della consociata situata in Stati a bassa fiscalità. L'Amministrazione finanziaria – ai sensi dell'art. 110 T.U.I.R., comma 7 – può valutare i beni e i servizi in base al valore normale, vale a dire in base al prezzo di libera concorrenza, se ne deriva aumento del reddito per l'impresa italiana. Si rinvia a F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale, op. cit.*, 204 ss.

<sup>422</sup> In dottrina si ritiene che le transazioni in questione non determinino componenti fittizie perché i costi sono reali ed effettivi: di conseguenza, non può sussistere una evasione d'imposta. Altri ancora, nel concordare sulla irrilevanza penale del *transfer pricing*, ritengono che, al più, tale istituto possa dar luogo a costi “incongrui”, e quindi ad un fenomeno riconducibile all'elusione fiscale. Così, E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario, op. cit.*, 204.

e ricorrano gli altri elementi strutturali e il superamento delle soglie previste da ciascuno delitto<sup>423</sup>.

Sotto il profilo amministrativo, si deve ricordare il disposto del nuovo art. 1, comma 2-ter del d.lgs. n. 471/1997, il quale dispone che in caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui al citato articolo 110, comma 7, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione amministrativa di cui al comma 2 non si applica «qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati<sup>424</sup>. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provvedimento di cui al periodo precedente, deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati. In assenza di detta comunicazione si rende applicabile il comma 2»<sup>425</sup>.

Ecco quindi che, quantomeno nell'ipotesi di difetto di tale documentazione, può ipotizzarsi con maggior facilità una rilevanza penale del *transfer pricing*, la quale non potrà ricavarsi direttamente, ma potrà desumersi a livello indiziario, salva prova contraria da parte dell'indagato, il quale dovrà dimostrare il rispetto del valore normale pur in assenza della documentazione richiesta dalla citata normativa del d.lgs. n. 47/1997<sup>426 427</sup>.

---

<sup>423</sup> Cfr., I. CARACCIOLI, *Transfer pricing e responsabilità delle società*, in *il Fisco*, 2004, 2938 ss.; E. DELLA VALLE, *Il transfer price nel sistema di imposizione sul reddito*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 2, 133 ss.

<sup>424</sup> Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate è stato emanato il 29 settembre 2010, con nota prot. n. 137654/2010, il quale prevede, tra l'altro, la non sanzionabilità qualora le imprese interessate si dotino di una documentazione idonea costituita da un *Masterfile*, che raccoglie informazioni relative al gruppo, e da una Documentazione nazionale che riporta le informazioni relative alla impresa residente.

<sup>425</sup> Il comma 2 dell'art. 1 d.lgs. n. 471/1997, così prevede: «se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggior imposta o della differenza del credito. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono espresse indebite detrazioni d'imposta, ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte».

<sup>426</sup> Di analogo avviso A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto tributario*, op. cit., 176-177.

<sup>427</sup> Il ragionamento sopra esposto per il *transfer pricing* può condurre a ravvisare la responsabilità penale ex art. 4 anche nelle ipotesi di operazioni di prestito di titoli – denominato *stock lending agreement* – il cui contratto viene sottoscritto da una impresa residente (in qualità di prestatario) con una società estera in relazione a titoli di altra società localizzata in aree a fiscalità agevolata. Sul punto si rinvia a M. DI SIENA, *Stock Lending agreement: profili penali tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 10, 221 ss.



#### 5.4. La indeducibilità dei costi da reato: conseguenze penali

La complessa tematica della deducibilità dei costi da reato, la cui formulazione originaria era data contenuta nell'art. 14, comma 4-bis, della l. n. 537/1993<sup>428</sup>, ha visto consolidarsi nel tempo una giurisprudenza decisamente rigorosa nell'impedire la deducibilità – ai fini della determinazione del reddito imponibile d'impresa e di lavoro autonomo – di tutti i costi relativi ad un illecito civile, amministrativo o penale, anche se non integrante una fattispecie di delitto doloso<sup>429</sup>.

Il legislatore, intendendo riordinare una questione di estrema attualità, ha limitato all'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16/2012 l'ineducibilità ai soli costi inerenti l'acquisizione di fattori produttivi direttamente utilizzati per la commissione di un delitto non colposo, subordinando la tassazione di tali costi alla pronuncia di sentenza penale definitiva di condanna (o di decreto penale di condanna), o alla sentenza di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione del reato<sup>430</sup>.

A dispetto delle intenzioni perseguite con il citato intervento<sup>431</sup>, la nuova disciplina non ha mutato l'opinione degli interpreti circa la natura della previsione: per i più, infatti, non si è in presenza di una norma di natura tipicamente impositiva, volta ad attuare un equo riparto della spesa pubblica (in conformità con l'art. 53 Cost.). La disposizione in esame, al contrario, presenterebbe una marcata natura sanzionatoria – sebbene indiretta o impropria – giustificata dalla commissione di un illecito di carattere penale<sup>432</sup>.

---

<sup>428</sup> Tale disposizione prevedeva che “nella determinazione dei redditi di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico sulle imposte sui redditi [...] non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio dei diritti costituzionalmente riconosciuti”.

<sup>429</sup> La disposizione dall'art. 14, comma 4-bis, della l. n. 537/1993 è stata pacificamente inquadrata come norma sanzionatoria. Si veda, in dottrina: A. VIGNOLI, E. COVINO, R. LUPI, *Costi da reato: una interpretazione conforme alla determinazione della ricchezza ai fini tributari*, in *Dialoghi Trib.*, 6, 2011, 636; in giurisprudenza, Cass. n. 167 del 2008; per l'Amministrazione finanziaria, Circolare dell'Agenzia delle entrate, 26 settembre 2005, n. 42/E, in [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

<sup>430</sup> Nello specifico, in base alla nuova disciplina, sembra corretto ritenere quanto segue: a) l'ineducibilità del costo non è condizionata all'esercizio dell'azione penale da parte del P.M., ma alla pronuncia di una sentenza definitiva o al decreto penale di condanna, ovvero la sentenza di non luogo a procedere per estinzione del reato a seguito di intervenuta prescrizione; b) l'esercizio dell'azione penale è comunque necessario affinché l'Ufficio finanziario possa procedere alla notifica dell'atto di accertamento; c) in caso di esito favorevole del giudizio penale, al contribuente spetta il riconoscimento del rimborso anche per le sanzioni tributarie irrogate con l'atto di accertamento.

Per un esame della disciplina e delle criticità ancora presenti, si rinvia a O DI GIOVINE, *L'ineducibilità dei costi da reato ed il raddoppio dei termini per l'accertamento fiscale: il punto di vista del penalista*, in *Rass. trib.*, 2012, 6, 1383 ss.

<sup>431</sup> Nella relazione illustrativa al d.l. 2 marzo 2012, n. 16, reperibile in <http://www.leggioggi.it/allegati/relazione-alla-bozza-definitiva-del-decreto-fiscale/>, si legge che «la presente modifica normativa si propone di sostituire l'attuale disposizione con altra più adeguata alla finalità di inibire in modo inequivoco la deducibilità dei componenti negativi di reddito direttamente connessi al compimento delle fattispecie di reato più gravi, evitando che tale indeducibilità possa essere letta come una sanzione impropria, venendo invece la stessa inquadrata come regola generale nell'ambito della determinazione del reddito imponibile».

<sup>432</sup> Per un esame circa la natura sanzionatoria della nuova disciplina sulla indeducibilità dei costi da reato, si rinvia all'accurata analisi di A. VOZZA, *Corollari della natura sanzionatoria dell'inde-*

Per parte della dottrina, invero, la disposizione in questione si porrebbe in contrasto con il principio, già esposto nell'esame delle fattispecie dichiarative, che considera i costi non inerenti alla sfera dell'attività professionale del contribuente alla stregua di costi effettivi e, come tali, deducibili anche se afferenti alla commissione di reati. Viceversa, la disposizione in esame riconduce l'indeducibilità del costo da delitto doloso – un costo da ritenere effettivo ed inerente – alla conseguenza dell'assoggettamento a tassazione di un reddito in parte inesistente: quello appunto costituito dal costo indeducibile<sup>433</sup>.

L'Agenzia delle entrate, ravvisando nella nuova disciplina una natura sostanzialmente sanzionatoria, mediante la circolare applicativa del 3 agosto 2012, n. 32/E<sup>434</sup> ha tracciato l'operato dei propri funzionari, con evidenti conseguenze anche sul profilo penale. In particolare:

a) i costi indeducibili sono da ricercare in tutti quei «componenti negativi afferenti all'ordinaria attività d'impresa che abbiano avuto un rapporto di strumentalità con la commissione del reato, seppur sostenuti non esclusivamente per il compimento dello stesso». In pratica, per l'Agenzia delle entrate, sono indeducibili tutti i costi correlati al compimento del delitto, vale a dire quelli che si pongono in un rapporto di strumentalità con esso. Una prima sanzione è, quindi, il ribaltamento dei principi generali di determinazione della base imponibile su cui calcolare il prelievo fiscale, atteso che la tassazione avviene «al lordo» dei costi<sup>435</sup>;

b) deve essere applicata la sanzione amministrativa del comma 2 dell'art. 8: «ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi di reddito direttamente afferenti ai costi per operazioni inesistenti, anche se imputati a conto economico e dichiarati dal contribuente, entro i limiti dell'ammontare dei correlati componenti negativi per operazioni inesistenti». Il d.l. n. 16/2012, al comma secondo, prevede che «in tal caso si applica la sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi».

c) in aggiunta, la circolare citata ritiene applicabili anche le sanzioni per infedele dichiarazione di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 471/1997, in relazione al recupero

---

*ducibilità dei costi da reato*, in *Corr. trib.*, 17, 2012, 1327 ss. Riconosce il carattere sanzionatorio anche I. CARACCIOLI, *Il ripristino delle pregiudiziali nella nuova disciplina dei costi da reato*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 6, 567 ss.

<sup>433</sup> Così, G. ANDREANI - G. FERRARA, *Indeducibilità dei costi da reato e soggettivamente inesistenti: sanzione e «reverse charge»*, in *Corr. trib.*, 2012, 45, 3492. Gli autori richiamano l'opinione di autorevole dottrina tributaria che esclude, in capo al contribuente, l'esistenza di un reddito che giustifichi l'interesse alla percezione delle imposte nei termini ricavabili dai principi costituzionali dell'art. 53 Cost.: si veda F. TESAURO, *Indeducibilità dei costi illeciti: profili critici di una norma di assai dubbia costituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2012, 6, 426.

<sup>434</sup> Reperibile nel sito [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it); per un commento critico v. A. VOZZA, *Luci ed ombre nella circolare sull'indeducibilità dei costi da reato*, in *Corr. trib.*, 2012, 40, 3087 ss.

<sup>435</sup> Questo aspetto era evidenziato già per la precedente normativa da E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, op. cit., 344.

a tassazione dei costi relativi ai beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento dell'attività delittuosa;

d) permane, inoltre, per quanto qui interessa, la possibilità di contestare al contribuente taluna delle fattispecie previste dal d.lgs. n. 74/2000, ferma restando, in tali casi, l'effettiva sussistenza degli elementi costitutivi dei diversi delitti tributari. Tra tutti, in base all'interpretazione data dall'Agenzia delle entrate, sembra configurabile proprio il delitto di infedele dichiarazione *ex art. 4*, purché vi sia il superamento delle soglie di punibilità ivi previste, e la verifica dell'elemento soggettivo del dolo d'evasione (qualificato in circolare in termini di dolo specifico)<sup>436</sup>.

L'interpretazione fornita nella circolare costituisce, indubbiamente, un ulteriore esempio di una estesa tutela dell'interesse erariale. Sul punto non è detto che la giurisprudenza si dimostri clemente escludendo, come auspicato da alcuni, l'operatività delle sanzioni amministrative per infedele dichiarazione. Più incerto sembra essere, invece, l'accoglimento di tale orientamento sotto il profilo penale, il quale dipende dall'interpretazione data – in senso ampio o in senso restrittivo – al concetto sfuggente di “elementi passivi fittizi”.

## **6) Omessa dichiarazione**

### **6.1. Il soggetto attivo**

Il delitto di cui all'art. 5 è l'ultima fattispecie che si occupa della violazione degli obblighi dichiarativi del contribuente. Con essa è sanzionata – con la pena della reclusione da uno a tre anni – l'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto<sup>437</sup>, qualora la condotta sia sorretta dal dolo specifico di evasione e ricorra il superamento della sola soglia di punibilità dell'evasione superiore ad euro trentamila per ciascuna imposta.

La fattispecie, avente natura di reato omissivo, si presenta ancor più chiaramente rispetto alle precedenti come un reato proprio, in quanto: a) il soggetto attivo, per le

---

<sup>436</sup> La citata circolare ha poi cura di evidenziare come – in caso di avvio dell'azione penale oltre i termini decadenziali per l'attività di accertamento – l'indeducibilità dei componenti negativi in questione «integri una violazione che comporta l'obbligo della denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati del d.lgs. n. 74 del 2000, i termini per l'accertamento sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa tale violazione».

<sup>437</sup> Come ricordato anche per l'art. 3, è esclusa la rilevanza penale della mancata presentazione della dichiarazione IRAP, nonché delle dichiarazioni relative ad altre imposte indirette.

Di recente, la Cassazione ha chiarito, con riferimento ad altri documenti fiscali non dichiarativi, che il "Modello RW" è un mero strumento di comunicazione e conoscenza per la determinazione del reddito e per il conseguente calcolo dell'imposta relativamente agli investimenti detenuti all'estero o alle attività estere di natura finanziaria. L'eventuale contestazione di evasione, quindi, non deriva dalla mancata compilazione di detto modulo, ma dall'inadempimento degli obblighi fiscali sanzionati penalmente. Tuttavia, la mancata compilazione del modello RW può assumere rilevanza sul piano indiziario, al fine di dedurre il *fumus* delle fattispecie di cui agli artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 74/2000, e quindi giustificare il sequestro per equivalente di quote di un fondo di gestione immobiliare chiuso riconducibile al soggetto indagato: v. Cass., sez. III, sent. 9 maggio 2012, n. 19660, in *il Fisco*, 2012, 24, 3778.

imposte sui redditi, può essere solo il contribuente obbligato alla presentazione della dichiarazione dei redditi o l'obbligato alla tenuta delle scritture contabili; b) l'obbligo dichiarativo ai fini IVA è invece collegato alla esecuzione di operazioni di cessione di beni o alla prestazione di servizi, imponibili ai fini dell'imposta, effettuate nell'ambito di attività d'impresa o nell'esercizio di arti e professioni, nonché sulle eventuali importazioni da chiunque effettuate (artt. 2 e 3 del d.p.r. n. 633/1972).

In particolare, sempre con riferimento alla qualifica di "obbligato alla presentazione" occorre per completezza ricordare tre aspetti sui quali si è soffermata la giurisprudenza.

1) Del reato risponde solo chi deve presentare una dichiarazione annuale (dei redditi o IVA). Sono esclusi, per le dichiarazioni sui redditi, coloro che non percepiscono alcun reddito, i percettori di redditi esenti, i soggetti per i quali opera il meccanismo di ritenute alla fonte o, ancora, chi non supera l'eventuale la soglia di *no tax area* (qualora venisse nuovamente introdotta).

2) L'intervento di un professionista – al quale può essere affidato l'incarico di predisporre e di presentare la dichiarazione – in linea di massima non esonera da responsabilità penale il soggetto obbligato *ex lege*, poiché il delitto di omessa presentazione è reato omissivo proprio e, di conseguenza, la norma tributaria considera come personale e non delegabile il relativo obbligo. Sul punto si deve comunque considerare come anche il delitto di omessa dichiarazione preveda il dolo di evasione e, in assenza di elemento soggettivo, il contribuente potrà non rispondere penalmente<sup>438</sup>.

3) Come si è visto nella parte generale dei delitti tributari, l'amministratore "di fatto" è tenuto a impedire le condotte vietate riguardanti l'amministrazione della società, e deve altresì pretendere l'esecuzione degli adempimenti imposti dalla legge. La fonte di questi obblighi è data dall'art. 2639 c.c. che attribuisce anche all'amministratore di fatto di una società l'intera gamma dei doveri cui è soggetto l'amministratore "di diritto" per cui, ove concorrano le altre condizioni di ordine oggettivo e soggettivo, è penalmente responsabile per tutti i comportamenti a quest'ultimo addebitabili<sup>439</sup>.

4) Nelle ipotesi in cui si apra la procedura fallimentare, l'orientamento giurisprudenziale maggioritario non ravvisa la penale responsabilità del curatore fallimentare per la mancata presentazione delle dichiarazioni dei periodi antecedenti l'apertura del fallimento. Il soggetto responsabile è ancora il fallito, atteso che le norme tributarie:

a) da un lato stabiliscono un obbligo di presentazione di dichiarazione in capo al curatore solo per il periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di messa in liquidazione o del fallimento e non, quindi, per l'esercizio precedente (art. 10 d.p.r. n. 600/73);

---

<sup>438</sup> Al riguardo, si rinvia a quanto detto al capitolo secondo in tema di affidamento al professionista. Bisogna difatti ricordare che la *ratio* della disposizione non è senz'altro quella di penalizzare il contribuente distratto (o, nei casi più gravi, ingannato dal proprio commercialista), bensì reprimere l'evasione di chi, violando gli obblighi fondamentali espressi dalle leggi tributarie, miri intenzionalmente ad evadere il pagamento delle imposte attraverso una condotta in questo caso omissiva.

<sup>439</sup> Cass., Sez. III, 5 luglio 2012, n. 33385, in [www.fiscoonline.it](http://www.fiscoonline.it), 2012.

b) dall'altro lato prevedono che l'obbligo di presentazione ricada sul possessore dei redditi e, quindi, sul fallito per i redditi prodotti nei periodi precedenti. Non sembra corretto, quindi, ravvisare una responsabilità in capo al curatore anche per la mancata presentazione di dichiarazioni relative a periodi d'imposta antecedenti al fallimento. È vero che può sussistere il rischio di periodi privi di dichiarazioni, ma il dato normativo, nel caso di specie, appare incontestabile. Il reato in esame, in quanto reato omissivo proprio, esclude inoltre la creazione di un obbligo giuridico di garanzia in capo al curatore, il quale a maggior ragione non può ritenersi responsabile di illeciti riferibili ad altri soggetti.

## 6.2. La condotta e l'elemento soggettivo

La condotta di tipo omissivo richiede, come si sa, l'individuazione dell'ultimo momento utile entro il quale il soggetto attivo può compiere l'azione richiesta.

Per il delitto di omessa dichiarazione, quindi, occorre preventivamente individuare il termine di presentazione delle dichiarazioni fissato dalla legge tributaria. Nello specifico, l'art. 2 del d.p.r. n. 322/1998 dispone che:

a) le persone fisiche debbano presentare la dichiarazione telematica entro il 30 settembre dell'anno successivo alla chiusura del periodo d'imposta. Nei casi residuali di presentazione di dichiarazione in forma cartacea il termine viene fissato tra il 30 maggio e il 30 giugno;

b) per le persone giuridiche il termine è posto in relazione alla chiusura del periodo d'imposta, il quale può coincidere con l'anno solare (1/1-31/12), ovvero con altro periodo stabilito in via preventiva nell'atto costitutivo; la presentazione della dichiarazione in via telematica deve avvenire entro il nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

Compiuta questa operazione, l'interprete deve ricorrere all'art. 5 d.lgs. n. 74/2000, per mezzo del quale il legislatore penale, oltre a non punire casi di dichiarazione priva di sottoscrizione o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto<sup>440</sup>, ha mantenuto la scelta, dettata in ambito tributario, di considerare omessa la dichiarazione presentata oltre novanta giorni dalla scadenza del termine previsto per legge. Non si è in presenza di una causa di non punibilità del reato già consumato, ma di un periodo concesso al contribuente per adempiere agli obblighi dichiarativi, decorso il quale si avrà la perfezione del delitto *de quo*.

Anche nel settore tributario, infatti, è previsto che il contribuente possa presentare le dichiarazioni entro il termine di novanta giorni dalla scadenza; l'eventuale presentazione nel periodo che va dal termine stabilito dalla legge tributaria e la scadenza del

---

<sup>440</sup> Le violazioni formali relative alle dichiarazioni fiscali (redditi o IVA) ai sensi del d.lgs. n. 471/97 possono dar luogo a sanzioni amministrative nelle ipotesi di: mancata sottoscrizione; presentazione della dichiarazione su stampato non conforme al modello prescritto; presentazione di dichiarazione con un ritardo superiore a trenta giorni dalla scadenza.

novantesimo giorno successivo, tuttavia, non comporta il venir meno delle sanzioni amministrative<sup>441</sup>.

Potrebbe accadere che le scadenze amministrative non coincidano con quelle sopra indicate, a causa della modalità prescelta dal contribuente per la presentazione della dichiarazione; in tale caso, naturalmente, il termine ultimo di novanta giorni decorre obbligatoriamente dall'ultima scadenza prevista dalle leggi tributarie<sup>442</sup>.

Di recente, in tema di condotta del delitto *ex art. 5*, la giurisprudenza di Cassazione ha avuto modo di intervenire su due particolari ambiti che, a nostro avviso, fanno ben comprendere come sia mutata la logica del contrasto all'evasione fiscale anche per via giurisprudenziale.

La prima questione attiene alla possibilità di contestare l'omessa presentazione della dichiarazione con riguardo all'IVA, in presenza di fatture emesse per operazioni inesistenti. È interessante notare come la Cassazione ritenga configurabile il delitto di cui all'art. 5 anche in presenza di fatture emesse per operazioni inesistenti, oggetto di contestazione in un altro procedimento penale a carico dei medesimi imputati. Non ha pregio, afferma la Suprema Corte, ritenere che tali fatture non possano assumere rilevanza per definire la base imponibile: tale delitto appare comunque configurabile poiché, secondo la normativa tributaria, l'IVA è dovuta anche per tali fatture, indipendentemente dal loro effettivo incasso, con conseguente obbligo di presentare la relativa dichiarazione<sup>443</sup>.

La seconda questione concerne la possibilità di contestare l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi anche per i proventi conseguenti alla commissione di reati.

In una interessante pronuncia, la Cassazione ha affermato che l'obbligo di diritto tributario di dichiarare i redditi percepiti in un periodo d'imposta grava anche sul contribuente che abbia conseguito utilità derivanti da attività illecite<sup>444</sup>.

La l. n. 537/1993, art. 14, comma 4, infatti, ricomprende nelle categorie reddituali di cui all'art. 6 del TUIR "anche i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale, o amministrativo se non già sottoposti a sequestro", con un regime di tassazione equivalente a quello previsto dalla categoria di appartenenza. Solo in caso di impossibilità di ricondurre il reddito da illecito ad una delle categorie di cui all'art. 6, si applicheranno le regole dettate per i c.d. redditi diversi.

---

<sup>441</sup> V. art. 2 d.p.r. n. 322/98 per il quale "sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta".

<sup>442</sup> Cass., sez. III, sent. 10 novembre 2011, n. 43695, in *CED Cass.*, 2011, ove si è detto che in tema di omessa dichiarazione IVA in cui il momento consumativo è stato individuato in quello della presentazione per via telematica, la cui scadenza era successiva a quella della tradizionale presentazione presso gli uffici finanziari.

<sup>443</sup> Cass., sez. III, 7 giugno 2011, n. 35858; nello stesso senso, Cass., sez. III, sent. 24 settembre 2008, n. 39177, in *CED Cass.*, rv 241267.

<sup>444</sup> Tra le ultime, si veda Cass., sez. III, sent. 7 ottobre 2010, in *www.dejure.giuffre.it*.

La conseguenza ultima dell'applicazione, anche ai redditi da illecito penale, del principio dell'obbligo di concorso nelle spese pubbliche in ragione della capacità di ciascuno, è che il provento illecito costituisce reddito tassabile in quanto da esso non possono non derivare tutti gli obblighi di natura fiscale. Ne deriva che, in caso di omissione, trovano applicazione le sanzioni penali previste dall'art. 5 del d.lgs. n. 74/2000 atteso che, in siffatte situazioni, è palese che è il contribuente stesso a porre in essere la situazione di illiceità fiscale.

## **7) Emissione di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti**

### **7.1. La natura del reato e il bene giuridico tutelato**

Il delitto di emissione di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti è inserito al Capo II del d.lgs. n. 74/2000 dedicato ai delitti in materia di documenti fiscali e di pagamento delle imposte.

Come già ricordato, il legislatore della riforma ha optato per scindere l'originaria ipotesi criminosa di cui alla l. n. 154/91: dopo aver previsto il reato di utilizzo di documentazione falsa all'art. 2, è stata attribuita autonoma rilevanza penale alla condotta di chi emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sull'IVA.

Le due fattispecie, sebbene oggi distinte, sono ancora intimamente connesse poiché all'emissione di falsa fatturazione segue l'utilizzazione della stessa in dichiarazione da parte dell'acquirente dei beni o del fruitore dei servizi; nei casi più gravi, ambedue le condotte possono financo rientrare in un medesimo percorso criminoso attraverso operazioni commerciali poste in essere dalle "società cartiere", nell'ambito del noto fenomeno delle "frodi carosello".

Il trattamento sanzionatorio, difatti, è della medesima afflittività per entrambi i reati, essendo prevista la pena della reclusione che va da un minimo di un anno e sei mesi ad un massimo di sei anni. L'omogeneità sanzionatoria è stata confermata anche dal d.l. n. 138 del 2011 che ha abrogato l'attenuante della minor gravità del fatto prevista dal terzo comma di ambedue le fattispecie.

Dal punto di vista sistematico è corretto evidenziare che, sebbene l'impianto del decreto n. 74 escluda la rilevanza penale delle condotte solo prodromiche alla realizzazione di un'evasione fiscale, con conseguente alleggerimento del lavoro dei Tribunali, permane la punibilità – ai sensi dell'art. 8 d.lgs. n. 74/2000 – di quelle realizzate da terzi al fine di consentire l'evasione a soggetti sui quali vige un obbligo fiscale dichiarativo. L'art. 8 costituiva, all'indomani dell'entrata in vigore del decreto n. 74, l'unica linea di continuità con la vecchia logica punitiva della legge penale abrogata (l. n. 516/1982) che sanzionava condotte evasive a prescindere dalla realizzazione di un danno alle casse statali<sup>445</sup>.

---

<sup>445</sup> Quanto detto appare confermato anche dal fatto che la giurisprudenza non sembra aver avuto dubbi nell'affermare la sostanziale continuità della fattispecie in esame con l'ipotesi di reato della vec-

Sulla natura del reato si registra una diversità di opinioni tra dottrina e giurisprudenza. Mentre è pacifico che si è in presenza di un reato di pericolo, posto che la configurabilità del reato prescinde dal conseguimento di una effettiva evasione, secondo quanto detto poco sopra, sono stati avanzati dubbi circa la gradazione del pericolo che connota la fattispecie.

Da parte della dottrina si ritiene che il delitto in esame sia un reato di pericolo concreto in quanto, all'anticipazione di tutela di cui si è detto, si aggiungerebbe una maggiore «capacità selettiva del dolo specifico» rispetto a quella vista per l'art. 2. Mentre nel delitto di dichiarazione fraudolenta si sanzionano condotte che tipicamente sono in grado di determinare una evasione d'imposta, nel delitto *ex art. 8* l'evasione è un «fatto meramente eventuale»<sup>446</sup>.

Le conseguenze derivanti da questo orientamento sono evidenti: il giudice – nell'ipotesi di un reato di pericolo concreto – avrebbe la possibilità di valutare la reale pericolosità della condotta, posto che il legislatore individua nella fattispecie incriminatrice una parte soltanto del giudizio di pericolo, lasciando poi al giudice la possibilità di valutare tutta una serie di elementi fattuali alla cui stregua formulare, in concreto, il giudizio definitivo.

La giurisprudenza, per contro, sembra per lo più orientata a considerare il delitto *de quo* alla stregua di un reato di pericolo astratto ove è sufficiente, per la sua configurazione, il mero compimento dell'atto tipico<sup>447</sup>.

La Cassazione ha difatti affermato che, trattandosi tra l'altro di reato istantaneo, il momento di consumazione coincide con quello di emissione della fattura falsa, ovvero dell'ultima di esse laddove vi sia stata una pluralità di emissioni nel corso dello stesso periodo d'imposta<sup>448</sup>, a nulla rilevando che le fatture, relative ad operazioni

---

chia l. n. 516/1982.

<sup>446</sup> Cfr., A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto tributario*, op. cit., 262.

<sup>447</sup> Parte della dottrina ritiene, al pari della giurisprudenza, che la fattispecie sia configurata come un delitto di pericolo astratto, in ragione della estrema rilevanza della condotta incriminata. Così, E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, op. cit. 216. Di analoga opinione è E. BOFFELLI, *I reati tributari - parte seconda*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 4, 792.

<sup>448</sup> Il delitto si perfeziona, pertanto, nel momento di emissione della singola fattura; ovvero, ove si abbia l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo d'imposta, per espressa previsione normativa dell'art. 8, comma 2, si considerano gli atti relativi come un solo reato e non come reati in numero pari a quello dei documenti emessi. Questo, a prescindere dal fatto che i documenti fittizi siano stati emessi nei confronti di un solo ovvero di diversi destinatari. Cfr., Cass., Sez. III, sent. 14 gennaio 2010, n. 6264, in *Cass. Pen.*, 2010, 10, 3575. In dottrina v. G. CAPUTI, *Riforma dei reati tributari*, in *il Fisco*, 4. 2000, 54, per il quale la soluzione adottata «consente di restituire organicità e sicurezza al sistema, collegando direttamente la reiterazione della medesima condotta esclusivamente ad un dato cronologico idoneo ad assumere rilevanza sia dal punto di vista tributario, sia da quello eminentemente pratico dei soggetti agenti».

La Cassazione ha chiarito che la *ratio* della norma è quella di non rendere eccessivamente gravosa la previsione sanzionatoria in relazione ad una pluralità di condotte autonomamente illecite, destinate a confluire in un'unica dichiarazione dei redditi. Sebbene il legislatore abbia previsto una *fictio iuris* analoga a quella presente nell'art. 81 c.p. per il reato continuato, l'unicità criminosa di cui all'art. 8 d.lgs. n. 74/2000 è prevista anche *quoad poenam*, ossia l'emissione di più fatture non determina un aumento di pena; così, Cass., sent. 18 febbraio 2009, in *Cass. pen.*, 2010.



inesistenti, siano state emesse a puro titolo di acconto, ovvero vi sia stato il successivo annullamento dei rispettivi crediti fra le società coinvolte, «in quanto il ravvedimento operoso delle società beneficiarie delle fatture costituisce un *post factum* irrilevante»<sup>449</sup>.

Si tratterebbe, per la Cassazione, di un tipico reato di pericolo astratto in quanto esso mira a tutelare l'interesse dello Stato a non vedere ostacolata l'azione di accertamento dell'Amministrazione finanziaria a causa di falsa documentazione fiscale<sup>450</sup>.

La condotta, come si vedrà più avanti, non determina di per sé una riduzione delle imposte dovute dal soggetto emittente, dato che costui sarà tenuto a versare le imposte dirette e l'IVA in conseguenza dell'aumento dei corrispettivi incassati e, quindi, della stessa base imponibile complessiva. Il pregiudizio economico erariale potrà eventualmente manifestarsi solo a seguito della indicazione in dichiarazione dei dati riportati nella documentazione fiscale relativa ad operazioni inesistenti, con l'evasione delle imposte (dirette o IVA) oppure con il conseguimento di un indebito rimborso.

La necessità di tutelare l'interesse erariale anche con riguardo a condotte in grado di agevolare l'altrui evasione ha spinto il legislatore ad anticipare la soglia di intervento punitivo ben prima del momento di presentazione della relativa dichiarazione, secondo lo schema tipico dei reati di pericolo: il reato si perfeziona, pertanto, con la semplice emissione dei documenti, a prescindere dal conseguimento di una effettiva evasione<sup>451</sup>.

## 7.2. Il soggetto attivo, la condotta e l'elemento soggettivo

Quanto ai soggetti attivi, il reato può essere commesso da chi è obbligato alla tenuta delle scritture contabili ai fini della determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo. L'attuale formulazione ha risolto in via definitiva la problematica dell'eventuale concorso dell'emittente di false fatture nella successiva utilizzazione fraudolenta delle stesse da parte del destinatario. Il legislatore, infatti, ha scelto di evitare di punire due volte la medesima condotta in conformità del principio del *ne bis in idem* sostanziale. Non è invece escluso, secondo i principi generali ricavabili dall'art. 110 c.p., il concorso di terzi rispetto all'emittente e all'utilizzatore di fatture false che abbiano collaborato nella emissione o anche solo istigato i soggetti attivi di ciascun reato.

---

In caso di pluralità di fatture emesse, il termine di prescrizione del reato non decorre dalla data di commissione di ciascun episodio, bensì dall'ultimo di essi; Cass., sent. 14 gennaio 2010, n. 6264, in *www.dejure.giuffre.it*. In senso analogo C.M. n. 154/2000, cit.

<sup>449</sup> In tal senso, Cass., Sez. III, sent. 1 dicembre 2010, n. 608, in *Dir. & Giust.*, 2011; Cass., Sez. III, sent. 14 aprile 2010, n. 19907, in *Dir. & Giust.*, 2010.

<sup>450</sup> Si veda, Cass., Sez. III, sent. 4 giugno 2009, n. 28654, in *Dir. & Giust.*, 2009.

<sup>451</sup> Conferma che il momento consumativo del reato di emissione di fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti coincide con quello della emissione della fattura, Cass. Sez. III, sent. 12 aprile 2012, n. 18929, in *Dir. & Giust.*, 2012,

La condotta del reato in esame, come anticipato, consiste nella emissione o nel semplice rilascio di fatture o di altri documenti che contengano delle falsità di natura per lo più ideologica. Tale falsità concerne il momento della compilazione e a seconda dell'oggetto può essere così distinta:

- a) falsità per una operazione in tutto o in parte non realizzata (inesistenza oggettiva);
- b) falsità per una operazione effettuata, ma per un valore monetario inferiore al reale (soprafatturazione);
- c) falsità che ricade sul profilo soggettivo di una operazione realmente eseguita ma con diversi destinatari, da cui la violazione dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/72 che elenca i dati necessari per la corretta compilazione del documento (inesistenza soggettiva). La falsa indicazione, ovviamente, si ha con l'iscrizione di nomi diversi da quelle dei reali destinatari della transazione commerciale e non con l'inserimento di nomi immaginari, condotta che invece ricadrebbe nel novero della frode per operazioni inesistenti.

L'indicazione di soggetti diversi costituisce reato al pari delle altre due ipotesi di falsità sopra descritte in quanto, altrimenti, si avrebbero zone franche di evasione, sia a livello di dichiarativo sia per l'ottenimento di rimborsi o di crediti d'imposta non dovuti.

La Cassazione conferma che questi soggetti terzi, generalmente *partner* commerciali dell'azienda esponente l'inesistente elemento passivo, realizzano il fatto di reato quando emettono la fattura e non quando quel dato viene esposto in dichiarazione e dunque dal dichiarante trasmesso agli uffici tributari<sup>452</sup>. Quest'ultimo momento, si è detto, costituisce invece il momento consumativo del reato per i titolari d'azienda, ai sensi degli artt. 2 e ss. d.lgs. n. 74, sottoscrittori della dichiarazione e responsabili della fedeltà dei contenuti esposti.

Quindi, ad esempio, ai sensi dell'art. 21 primo comma del d.p.r. n. 633/1972, la fattura si ha per emessa all'atto della sua consegna o della spedizione all'altra parte. Per gli scontrini e le ricevute fiscali, l'art. 1 del D.M. 30 marzo 1992 è necessaria l'emissione del documento (attraverso misuratori fiscali ovvero tramite compilazione manuale) e la successiva consegna al cliente.

Costituiscono elemento materiale della condotta, oltre le fatture di cui si è già detto, anche "gli altri documenti" aventi, ai fini fiscali, valore probatorio analogo alle fatture; tra i principali ricordiamo: le ricevute fiscali, i documenti da cui risultino spese deducibili dall'imposta (es. le ricevute per le spese mediche), i documenti relativi agli interessi su mutuo e anche le schede carburanti<sup>453</sup>.

L'elemento soggettivo (dolo specifico) che deve accompagnare l'emissione o il rilascio di documenti per operazioni in tutto o in parte inesistenti consente di comprendere appieno l'ambito operativo della fattispecie. Il dolo dell'agente, infatti, deve essere rivolto a determinare un effetto favorevole all'utilizzatore di detti documenti, il

<sup>452</sup> Cfr., Cass. pen., Sez. III, 12 aprile 2012, n. 18929, in *Dir. & Giust.*, 2012, 0, 379.

<sup>453</sup> Cfr., Cass., Sez. III, sent. 2 dicembre 2011, n. 5642, in *CED. Cass.*, 2011.

quale può detrarre costi fittizi dal proprio reddito imponibile; per contro, l'agente ottiene un effetto il più delle volte sfavorevole, atteso che egli risulta aver conseguito corrispettivi in realtà in tutto o in parte non ricevuti rispetto a quanto documentato<sup>454</sup>.

Il reato, di conseguenza, è perfettamente integrato anche qualora il cessionario delle fatture non abbia poi avuto modo di utilizzarle nelle proprie dichiarazioni.

L'art. 8 – a differenza dell'art. 2 – non richiede infatti l'indicazione di elementi integranti l'evasione, o, per essere più chiari, non richiede che il terzo abbia realmente evaso le imposte, ma semplicemente che le fatture per le operazioni inesistenti siano state emesse al fine di consentire l'evasione medesima (la cui realizzazione, di conseguenza, si pone come elemento eventuale e comunque non strutturale alla disposizione)<sup>455</sup>.

Nell'ipotesi di cui alla precedente lettera c) – fatture o altri documenti soggettivamente inesistenti – attenta dottrina rileva come una condotta volta a beneficio dello stesso agente, come ad esempio dissimulare un corrispettivo in realtà da lui percepito, non possa accompagnarsi con il dolo del reato in esame che, come detto, richiede il fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sull'IVA. In casi simili, difatti, la fattura soggettivamente falsa potrà acquisire rilievo quale mezzo fraudolento impiegato dallo stesso emittente per suffragare i dati inseriti nella propria dichiarazione dei redditi ai sensi della fattispecie di cui all'art. 2.

Quanto all'utilizzatore della fattura, occorre evidenziare il duplice vantaggio che esso può in concreto conseguire: solitamente l'operazione consente di ridurre l'imponibile a seguito dalla deduzione di un costo inesistente; in secondo luogo, ai fini IVA, consente di compensare l'imposta del costo fittiziamente sostenuto con l'importo da versare per l'IVA a debito. In alternativa, la prassi dimostra come a volte l'utilizzatore persegua una evasione delle sole imposte sui redditi e non ai fini IVA, in quanto si ha emissione di fatture e il conseguente pagamento dell'IVA da parte dell'utilizzatore: l'emittente, una volta conseguito il pagamento, versa l'IVA e iscrive la fattura nella propria contabilità. Il pagamento dell'IVA per un incasso in realtà non realizzato non è naturalmente privo di motivazioni: difatti, o tale esborso viene compensato da accordi economici intercorrenti tra le parti, oppure esso trova fondamento nella volontà di pareggiare i conti IVA dopo numerose operazioni non registrate (vendite di merce in nero).

---

<sup>454</sup> Cfr., Cass., Sez. III, 17 marzo 2010, n. 17525, in *CED Cass.*, 2010.

<sup>455</sup> Si veda, tra le ultime pronunce, Cass. Sez. III, sent. 4 aprile 2012, n. 40559, in *Diritto & Giustizia*, 2012, 10, 17.

## 8) Occultamento o distruzione di documenti contabili

### 8.1. Il bene giuridico e il soggetto attivo

Dopo aver predisposto una tutela avverso le condotte fraudolente volte alla formazione di documentazione fiscale non conforme al vero, il legislatore – all'art. 10 del d.lgs. n. 74/2000 – ha previsto una fattispecie “di chiusura del sistema” per mezzo della quale sanzionare altri comportamenti in grado di ostacolare l'attività delle Amministrazioni finanziarie.

Il bene giuridico protetto dalla norma è concordemente individuato nell'interesse dello Stato ad un corretto ed efficace svolgimento delle attività di accertamento, le quali hanno come punto di partenza proprio la documentazione redatta dallo stesso contribuente. È quindi chiara la volontà di consentire la tutela del bene strumentale della trasparenza fiscale, secondo una logica di politica criminale intesa alla prevenzione degli illeciti fiscali<sup>456</sup>.

Sembra corretto ritenere che, tramite questa norma, il legislatore abbia inserito nel decreto n. 74 una doverosa eccezione alla scelta di spostare l'intervento della sanzione penale al momento della lesione effettiva dell'interesse erariale. Nel caso in esame, difatti, è evidente la natura preparatoria della condotta rispetto al fine ultimo dell'evasione, condotta che tuttavia assume rilievo penale in virtù della maggior difficoltà di giungere alla determinazione del *quantum* effettivo di imposte evase, nell'ipotesi in cui il contribuente ostacoli le attività di indagine. Si è in presenza, quindi, di un reato di pericolo, la cui realizzazione prescinde dal verificarsi di un effettivo danno per l'Erario<sup>457</sup>.

Il legislatore ha inteso riconoscere piena autonomia e rilevanza penale ad una condotta chiaramente preordinata a sottrarsi agli obblighi tributari, dotata di una particolare intrinseca pericolosità, sebbene non sia stata presentata alcuna dichiarazione dei redditi o IVA. Quanto detto sembra trovare conferma dalla mancata previsione di una soglia di punibilità: la previsione della punibilità di condotte minimali di distruzione ed occultamento, rispetto al volume di affari e del reddito prodotto, avrebbero, con ogni probabilità, reso complesso l'accertamento del superamento dei limiti previsti in relazione alla documentazione mancata.

In merito al soggetto attivo, la menzione nella fattispecie di “scritture contabili o documenti di cui è obbligatoria la conservazione” può indurre a ritenere che si tratti di reato proprio, dato che i destinatari della norma non sono tutti i contribuenti, ma solo

---

<sup>456</sup> In tal senso, in giurisprudenza, Cass. sent. 14 novembre 2007, n. 3057. In dottrina, Cfr., F. ROCCHI, *Nuove precisazioni della Corte sul requisito dell'impossibilità di ricostruire i redditi o il volume d'affari nell'occultamento o distruzione dei documenti contabili*, in *Rass. trib.*, 5, 2003, 1810.

<sup>457</sup> Così, E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, op. cit., 228; B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, op. cit., 309.

quelli che esercitano un'attività imprenditoriale o da lavoro autonomo dalla quale derivi la tenuta di documentazione fiscale<sup>458</sup>.

In realtà, come ricordato dalla dottrina<sup>459</sup>, il reato in esame può essere commesso da chiunque (ad esempio da un dipendente, dal professionista che segue la contabilità, dal curatore fallimentare per facilitare la condotta criminosa dell'imprenditore fallito) – indipendentemente da un previo accordo con il contribuente titolare delle scritture contabili – ciò in quanto la fattispecie prevede altresì la possibilità che l'agente voglia "consentire l'evasione a terzi".

Occorre poi considerare che la stessa normativa tributaria estende non poco l'area della soggettività attiva del reato: l'art. 3, comma 3, d.p.r. n. 600/73, difatti, obbliga i contribuenti a conservare fino alla scadenza del termine di accertamento (art. 43 d.p.r. n. 600/73) le certificazioni dei sostituti d'imposta, nonché i documenti probatori dei crediti d'imposta, dei versamenti eseguiti con riferimento alla dichiarazione dei redditi e degli oneri deducibili o detraibili ed ogni altro documento previsto dal decreto di cui all'art. 8". Anche per questa argomentazione, quindi, riteniamo più corretto affermare la natura di reato comune.

## 8.2. La condotta e l'elemento soggettivo

L'oggetto materiale della condotta è costituito da tutte le scritture contabili e dalla documentazione ad esse correlata la cui conservazione è obbligatoria per tutti i soggetti individuati dalla legge. Le scritture contabili, come già detto per le altre fattispecie, sono particolari registri in cui devono annotarsi le vicende contabili-amministrative dell'impresa commerciale; i documenti, invece, sono atti che rappresentano particolari vicende economiche aventi rilievo per il Fisco.

La categoria delle scritture contabili e dei documenti che assumono rilievo, anche in questa ipotesi di reato, è estremamente variegata. Dal punto di vista normativo occorre considerare sia quanto indicato all'art. 22 e alle lett. a) e b) dell'art. 14 d.p.r. n. 600/73, sia alle altre scritture previste dalla legislazione fiscale la cui conservazione sia, appunto, obbligatoria<sup>460</sup>.

---

<sup>458</sup> Di questa opinione, SEPIO, *Denominatori comuni dei nuovi delitti tributari*, in Lupi (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, il Sole 24Ore, 2000, 19. In base a questo orientamento, di conseguenza, l'*extraneus* potrà rispondere del reato di cui all'art. 10 solo a titolo di concorso, qualora abbia agevolato l'intraneo all'occultamento od alla distruzione dei documenti contabili.

<sup>459</sup> V. G. BELLAGAMBA - G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, op. cit. 163; E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, op. cit., 239; S. GENNAI - A. TRAVERSI, *I delitti tributari*, op. cit., 134.

<sup>460</sup> Tra i documenti che hanno rilievo ai fini della configurabilità del reato fiscale dell'art. 8 del d.lgs. n. 74/2000, la cui individuazione deve essere effettuata ai sensi dell'art. 22 del d.p.r. n. 600/1973, vi è anche il contratto preliminare, atteso che per chi svolge la professione di mediatore «la conclusione dell'affare e il conseguente diritto alla provvigione coincide con la conclusione del contratto preliminare e non del rogito notarile, con la conseguenza, per quanto attiene agli aspetti fiscali, che quanto corrisposto da coloro che hanno concluso l'affare ha natura di costo deducibile e, per l'agente immobiliare, di ricavo imponibile»; così Cass., Sez. III, sent. 1 dicembre 2011, n. 1377, in *Arch. Locazioni*, 2012, 3, 270.

La condotta abbraccia, in senso lato, le azioni volte a sottrarre documentazione contabile all'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria. Nello specifico, ricomprende due comportamenti di agevole comprensione:

- la *distruzione*, che consiste nella eliminazione del documento nella sua materialità, ovvero nella sua alterazione fisica in modo da renderne inintelligibile il contenuto (ad esempio mediante cancellature o abrasioni);
- l'*occultamento*, che si ha, invece, in tutti i casi in cui il documento, pur esistente sotto il profilo materiale, viene fatto sparire dal luogo in cui abitualmente è conservato o nei casi in cui non viene consentita la lettura o la comprensione dei dati *ivi* inseriti<sup>461</sup>. Ad esempio, nel caso di supporti informatici danneggiati si avrà distruzione in relazione a quanto in essi contenuto, anche se materialmente il supporto esiste ancora; nell'ipotesi di file protetti da codici, si può parlare di occultamento qualora il contenuto non sia reperibile.

Come affermato in giurisprudenza, la distruzione o l'occultamento non incidono sui rapporti debito/credito con l'Amministrazione finanziaria e, pertanto, il delitto *de quo* rimane privo della natura di frode comportante un danno diretto all'Erario. La condotta costituisce, più correttamente, una delle operazioni artificiose funzionali alla dichiarazione fraudolenta e alla falsificazione dei dati contabili e dei fatti economici realmente avvenuti: essa presenta altresì la finalità di impedire l'identificazione degli autori delle frodi «così da assicurare l'impunità alle persone e di impedire il recupero delle somme altrimenti evase»<sup>462</sup>.

L'interpretazione estensiva della Suprema Corte – che accompagna le fattispecie viste in precedenza – è comunque ben visibile anche per il delitto in esame, a volte anche in palese contrasto con la lettera dell'art. 10. Vi sono, ad esempio, sentenze che interpretano il dato normativo ritenendo integrabile il delitto con il semplice rifiuto di esibizione della documentazione<sup>463</sup> (nonostante sia già prevista la sanzione amministrativa di cui all'art. 9 d.lgs. n. 471/1997), nonché altre in cui si afferma l'idoneità della semplice omessa tenuta delle scritture contabili obbligatorie, in quanto atta ad ostacolare l'accertamento al pari della distruzione e dell'occultamento<sup>464</sup>.

Per completezza, si deve in ogni modo precisare che la condotta, così come sopra descritta, non determina mai una impossibilità assoluta per l'Amministrazione finanziaria di ricostruire la situazione reddituale del contribuente. Anche nei casi di distruzione o occultamento di tutta la documentazione, infatti, l'Amministrazione è in grado di rideterminare il reddito del contribuente sulla base delle presunzioni che costituiscono la base per l'emanazione di speciali atti impositivi<sup>465</sup>.

---

<sup>461</sup> Il reato di occultamento della documentazione contabile ha quindi natura di reato permanente, in quanto la condotta penale perdura sino al momento dell'accertamento, *dies a quo* da cui decorre il termine di prescrizione. Così Cass., Sez. III, sent. 15 luglio 2011, n. 30552, in [www.dejure.giuffre.it](http://www.dejure.giuffre.it).

<sup>462</sup> Cfr., Cass., Sez. III, sent. 30 maggio 2012, n. 37044, in *Dir. & Giust.*, 2012.

<sup>463</sup> Cass., sent. 18 aprile 2002, n. 924, in *Giur. imposte*, 2002, 1141.

<sup>464</sup> Cass., sent. 23 gennaio 2012, n. 2698, in *Corr. trib.*, 2012, 1325-1326; Trib. Alessandria, 7 dicembre 2010, in [www.dejure.giuffre.it](http://www.dejure.giuffre.it).

<sup>465</sup> L'art. 39 del d.p.r. n. 600/73 conferisce all'Amministrazione finanziaria il potere di determinare il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con

La norma richiede, inoltre, il verificarsi di un evento: che mediante la condotta sopra descritta il contribuente intenda impedire all'amministrazione finanziaria, e agli altri organi di controllo, di accertare i redditi conseguiti (risultato netto dell'attività esercitata, desumibile dalla sottrazione dei costi ai ricavi conseguiti) o il volume d'affari (inteso quale risultato lordo del periodo fiscale).

La giurisprudenza è orientata a non considerare la ricostruzione di siffatti valori economici alla stregua di una condizione obiettiva di punibilità, in quanto questi elementi costituiscono vere e proprie conseguenze della condotta di distruzione o di occultamento e non elementi esterni al reato. In particolare, si è affermato che è sufficiente una semplice difficoltà posta in essere dal soggetto passivo: non occorre, in pratica, che si verifichi un'assoluta impossibilità di ricostruire il reddito o il volume d'affari, bastando anche un'impossibilità relativa, la quale ben può essere superata da ulteriori e più approfondite indagini<sup>466</sup>. È evidente che il ricorso ad ulteriori indagini, mediante l'incrocio di dati, non è in grado di escludere la rilevanza penale della condotta, poiché l'interesse alla trasparenza fiscale appare già di per sé compromesso con la condotta sottrattiva sopra descritta.

Ciò che il giudice è chiamato a verificare – data la presenza del dolo specifico di evasione – è l'idoneità della condotta a porre in pericolo la funzione probatoria di detta documentazione; idoneità che viene meno solo qualora l'occultamento o la distruzione riguardino documenti aventi un'importanza ridotta e non siano in grado di pregiudicare l'accertamento a carico del soggetto interessato. Pare quindi corretta la

---

facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze di bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui alla lettera d), vale a dire quando:

a) risulti dal verbale di ispezione, redatto ai sensi dell'art. 33 d.p.r. n. 600/73, che il contribuente non abbia tenuto o abbia sottratto alla ispezione una o più scritture contabili (ovvero quando le medesime scritture non siano disponibili per causa di forza maggiore);

b) emerga che il contribuente non abbia dato seguito agli inviti disposti dagli Uffici ai sensi dell'art. 32 commi nn. 3 e 4 del d.p.r. 600/73, o non abbia esibito o trasmesso gli atti e i documenti rilevanti ai fini dell'accertamento (come ad es. scritture contabili, bilanci, rendiconti o altri libri e registri la cui tenuta è prevista dalle leggi tributarie) ovvero non abbia provveduto a restituire i questionari contenenti dati essenziali per futuri accertamenti.

Tra le altre disposizioni tributarie, l'art. 35 del d.p.r. n. 633/72 assume particolare rilievo al fine di inquadrare la fattispecie in esame. Tale articolo, infatti, impone al contribuente di dichiarare il luogo in cui le scritture contabili e gli altri documenti fiscali vengono conservati: da ciò segue che, per la citata giurisprudenza, se il contribuente non faccia reperire detti documenti nel luogo indicato, e non si attivi in seguito alle richieste dell'Amministrazione finanziaria, sarà soggetto alle conseguenze penali previste dall'art. 10 d.lgs. 74/2000 qualora emerga una finalità di occultamento fraudolento.

<sup>466</sup> V. Cass., Sez. III, 28 ottobre 2010, n. 38224, in *www.scenari.giuffre.it*. La Corte di cassazione ha annullato un verdetto che aveva assolto il titolare di un'impresa meccanica dal reato *ex* articolo 10 d.lgs. 74/2000 perché era «impossibile stabilire se il mancato rinvenimento della documentazione si riferisse ad un'omissione originaria o ad una sopravvenuta attività di eliminazione, da cui la declaratoria d'improcedibilità». La Suprema Corte è stata di diverso avviso e, nell'accogliere la tesi della pubblica accusa in conformità con la pacifica giurisprudenza, ha affermato che l'accertata omessa conservazione delle scritture contabili obbligatorie integra il reato tributario in esame perché, nella specie, le fatture erano state sicuramente emesse e consegnate ai clienti dell'impresa. Una simile condotta, infatti, determina l'oggettiva impossibilità di ricostruire fedelmente i redditi e il volume d'affari dell'imprenditore.

tesi che esclude la punibilità di quelle condotte di distruzione o di occultamento per finalità diverse (secondo una prospettiva extra-tributaria)<sup>467</sup>.

In giurisprudenza, tuttavia, si registra un indirizzo che sembra rivolto verso una più estesa tutela del bene giuridico strumentale delle funzioni dell'accertamento – la c.d. trasparenza fiscale del contribuente – per il quale integra il delitto dell'art. 10 anche l'omessa tenuta della documentazione contabile, essendo sufficiente un'impossibilità relativa ovvero una semplice difficoltà di ricostruzione del volume degli affari e dei redditi<sup>468</sup>.

Una recente pronuncia di un Giudice di merito ha ravvisato il reato di cui all'art. 10, oltre nei casi di assenza di tenuta delle scritture contabili obbligatorie, anche quando dalla documentazione conservata dall'imprenditore emerga una difficoltà di ricostruzione anche minima del volume degli affari e dei risultati economici relativi al periodo d'imposta contestato<sup>469</sup>.

Si deve comunque considerare, per completezza, che «il reato di occultamento e distruzione di documenti contabili è escluso solo quando il risultato economico delle operazioni prive della documentazione obbligatoria può essere ugualmente accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore interessato, mancando, in tal caso, la necessaria offensività della condotta. Se, invece, la ricostruzione delle operazioni non documentate è fatta sulla base dei riscontri incrociati presso i soggetti economici cui si riferiscono quelle operazioni, la rilevanza penale della condotta non può essere esclusa, atteso che la norma incriminatrice, sanzionando penalmente l'obbligo di non sottrarre all'accertamento scritture e documenti obbligatori, intende tutelare chiaramente l'interesse statale alla trasparenza fiscale del contribuente»<sup>470</sup>.

Stante la natura di reato di danno<sup>471</sup>, sembra configurabile il tentativo, potendo ipotizzarsi una condotta idonea ed univoca volta ad occultare o a distruggere la contabilità e, quindi, ostacolare l'attività dell'Amministrazione finanziaria.

Quando, poi, il soggetto attivo abbia occultato o distrutto fatture o documenti concernenti diversi periodi d'imposta, è possibile ipotizzare la continuazione *ex art. 81 c.p.*, atteso che per il delitto di cui all'art. 10 non esiste una disposizione analoga a quella dell'art. 8, comma 2, d.lgs. n. 74, che unifica in un solo reato l'emissione o il rilascio di fatture o documenti per operazioni inesistenti relativi al medesimo periodo d'imposta<sup>472</sup>.

---

<sup>467</sup> Cfr. A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, op. cit., 273, per i quali «sussisterà la punibilità anche in tutti quei casi in cui il fine voluto dalla norma penale eventualmente si cumuli con finalità ulteriori»; così anche C. M. PRICOLO, *Fatture false e dolo specifico con finalità di dazione illecita*, in *Dir. pen e proc.*, 1996, 93 s.

<sup>468</sup> Così già Cass., Sez. III, sent. 4 giugno 2009, n. 28656, in *CED Cass.*, 2009, rv. 244583.

<sup>469</sup> Trib. Alessandria, sent. 7 dicembre 2010, *Giur. merito*, 2011, 7-8, 1910.

<sup>470</sup> Cass., sez. III, sent. 14 novembre 2007, n. 3057, M., in *Dir. & Giust.*, 2008.

<sup>471</sup> Così, L. D. CERQUA, *Commento all'art. 10*, in I. Caraccioli - A. Giarda - A. Lanzi, *Diritto e procedura penale tributaria*, op. cit., 305, il quale ritiene che, in aggiunta, vada ravvisato anche un *quid* di pericolo concreto rispetto all'oggetto non immediato di tutela che è l'interesse alla percezione dei tributi.

<sup>472</sup> Cass., 3 ottobre, 2008, n. 37592, in *Rass. trib.*, 2009, 273 ss.



## Sezione II

### I delitti della fase di riscossione delle imposte

#### 1) Premessa

Le fattispecie poc'anzi esaminate, nonostante le modifiche intervenute nel corso del primo decennio di vita del d.lgs. n. 74/2000, sono quelle originariamente pensate dal legislatore.

Neppure le recenti innovazioni, apportate dal d.l. n. 138/2011, sembrano aver mutato la *ratio* che sovrintende i delitti della fase dichiarativa, anche se a nostro avviso si coglie, specie in giurisprudenza, la volontà di tutelare con maggior decisione il bene giuridico della “trasparenza fiscale”, in primo tempo accantonato.

Non altrettanto si può dire, invece, per le fattispecie cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater* del d.lgs. n. 74/2000. Ad avviso della dottrina, infatti, i delitti rivolti a sanzionare la c.d. “evasione da riscossione”, afferenti alla mancata estinzione del debito tributario, si pongono in contrasto con la logica di sanzionare i fatti che si collegano al momento di presentazione della dichiarazione, limitando il ricorso alla sanzione penale per i fatti anteriori solamente per condotte connotate da un alto grado di frode<sup>473</sup>.

La scelta, invero, non è nuova: la legge “manette agli evasori, lo si ricorda, prevedeva ad esempio varie ipotesi di reato volte alla tutela del versamento delle ritenute.

In primo luogo, costituivano reati tutta una serie di condotte attinenti al momento dichiarativo: l'omessa presentazione di dichiarazione annuale (oltre una certa soglia di punibilità); la dichiarazione infedele per ritenute indicate in misura inferiore a quelle effettivamente operate; la dichiarazione difforme relativa a ritenute indicate in misura diversa dalle risultanze delle scritture contabili.

In secondo luogo, come oggi, era prevista la fattispecie di omesso versamento all'Erario di ritenute che il sostituto aveva trattenuto da quanto corrisposto ai sostituiti<sup>474</sup>.

Oggetto di un lungo dibattito è stato, tra l'altro, il problema di individuare la natura giuridica della fattispecie prevista in origine all'art. 2 della L. n. 516/82.

Sotto la vigenza del precedente sistema, la figura era considerata come una ipotesi di appropriazione indebita di somme detenute *nomine alieno*. Il detentore (sostituto), secondo questa ricostruzione, si impossessava di somme da lui stesso detenute per conto dello Stato, in qualità di incaricato di pubblico servizio di un'attività di riscossione delle imposte.

L'assenza di una analoga fattispecie nel d.lgs. n. 74/2000 e l'orientamento del Giudice di legittimità che confermava l'impossibilità di ricondurre l'omesso versamento

---

<sup>473</sup>I. CARACCIOLI, *Per il reato di omesse ritenute un rischioso ritorno al passato*, in *Il sole 24 ore*, 2 ottobre 2004, 25; E. MASTROGIACOMO, *Il nuovo delitto di omesso versamento di ritenute certificate*, in *il Fisco*, 2004, 6713; S. GENNAI - A. TRAVERSI, *I delitti tributari*, op. cit., 159; G. MACCAGNANI, *Due nuovi reati su IVA e compensazione*, in *Guida al dir.*, 2006, 29, 112.

<sup>474</sup>Cfr. art. 2, comma secondo della l. 512/1982.

di ritenute certificate al delitto di appropriazione indebita, o ad altro reato comune, hanno riproposto l'esigenza di porre un argine al ricorrente fenomeno degli omessi versamenti<sup>475</sup>.

Si è profilata, quindi, l'esigenza di rivedere l'impianto del decreto n. 74 introducendo nuove figure di reato, collaterali alle precedenti, in grado di approntare una più efficace tutela dell'erario in tema di ritenute e di imposta sul valore aggiunto<sup>476</sup>.

Il legislatore ha preso atto che le ritenute non versate all'Erario ammontano ad importi veramente consistenti, in gran parte dovuti da contribuenti che esercitano attività imprenditoriale in forma societaria. Di conseguenza, ritornando sui propri passi, ha deciso di reinserire una fattispecie delittuosa che, a parere di molti, appare una indefettibile tutela, tanto dell'interesse erariale alla regolare e completa percezione delle imposte, quanto degli interessi economici dei soggetti sostituiti (vale a dire dei lavoratori dipendenti che, in caso di crisi aziendale, sono tra i primi a subire il danno dovuto dalla perdita del posto di lavoro)<sup>477</sup>.

Il profilo maggiormente criticato dalla dottrina è, ad oggi, l'introduzione del delitto di omesso versamento dell'IVA, specie alla luce delle situazioni giuridiche che distinguono l'obbligazione tributaria per ritenute da quella per IVA. Il meccanismo di rivalsa è difatti diverso da quello della sostituzione d'imposta: mentre il sostituto dispone delle somme che dovrà versare in ragione del meccanismo della ritenuta, con riguardo all'IVA la rivalsa opera solo nel momento in cui si avrà il pagamento degli importi indicati in fattura. Il rischio concerne la criminalizzazione del soggetto passivo «per non aver accantonato somme che non sono mai entrate nel suo patrimonio»<sup>478</sup>.

Tale rischio può assumere rilevanza anche in ragione di un ulteriore profilo di discontinuità delle fattispecie in esame, rappresentato dall'elemento soggettivo che assume i connotati del dolo generico: il legislatore ha optato di fatto per accantonare “il fine di ottenere una evasione d'imposta”, in luogo del mero dolo di omesso versamento delle ritenute certificate o dell'IVA.

---

<sup>475</sup> Si veda, Cass., Sez., sent. 5 novembre 2011, in *Giur. imposte*, 2002, 1450; Cass., Sez. Un., sent. 19 gennaio 2005, in *Dir. & Giust.*, 2005, 5, 43.

<sup>476</sup> Di vere e proprie lacune sanzionatorie parla I. CARACCIOLI, in *Premessa alla nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, op. cit., 526.

<sup>477</sup> Parte della dottrina ravvisa, infatti, una forma di tutela in via mediata degli interessi dei lavoratori i quali dopo aver percepito una retribuzione diminuita delle somme trattenute dal datore di lavoro, si troverebbero a dover corrispondere all'Erario il proprio debito conseguente al mancato pagamento da parte del sostituto. Così N. SANTI DI PAOLA, *Reati tributari: documenti e pagamenti di imposte*, Milano, 2011, 78.

<sup>478</sup> Cfr., E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, op. cit., 258. Dello stesso avviso M. GIGLIOLI, *I reati esterni alla dichiarazione ovvero i delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, op. cit., il quale rileva – in parziale distinzione rispetto ad altra dottrina – come sia la fattispecie di cui all'art. 10-bis, sia quella dell'art. 10-ter «puniscano condotte di mero mancato pagamento che in quanto tali [...] appaiono sfornite di un disvalore tale da giustificare l'irrogazione della sanzione penale» e questo risulta evidente nei casi in cui l'omesso versamento delle imposte nel termine stabilito *ex lege* derivi dall'assoluta mancanza di liquidità del contribuente (quando non sia preordinata).

Dal punto di vista strutturale, i tre reati sono accomunati, altresì, dalla previsione di una soglia di punibilità che fa scattare il reato quando gli omessi versamenti o l'indebita compensazione superino euro cinquantamila<sup>479</sup>, nonché dal trattamento sanzionatorio (reclusione da sei mesi a due anni).

Deve infine ricordarsi come la necessità di eliminare gli ostacoli frapposti alla fase ultima del rapporto tributario abbia indotto il legislatore ad attuare una profonda revisione del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e all'inserimento, nel corpo dell'art. 11 d.lgs. n. 74/2000, della nuova fattispecie di sottrazione fraudolenta nell'ambito della procedura di transazione fiscale.

## 2) Omesso versamento di ritenute certificate

### 2.1. Il bene giuridico e il soggetto attivo

Tramite la fattispecie dell'art. 10-*bis* del d.lgs. 74/2000<sup>480</sup>, è punito, con la reclusione da sei mesi a due anni, il mancato versamento delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti<sup>481</sup>, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, qualora l'ammontare delle ritenute operate e non versate sia superiore ad euro cinquantamila per ciascun periodo d'imposta<sup>482</sup>.

---

<sup>479</sup> Al pari di quanto si è detto per le fattispecie dichiarative, anche per i reati di riscossione vi è contrasto dottrinale tra chi ritiene che le soglie di punibilità costituiscano condizioni obiettive di punibilità (ad es. G. BELLAGAMBA - G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, op. cit., 187) e chi le riconduce, invece, agli elementi strutturali del reato (cfr., A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, op. cit., 299). A nostro parere, sembra corretta l'opinione di chi esclude che per i delitti di cui agli artt. 10-*bis*, *ter* e *quater* si pongano quelle stesse problematiche che conducono a ricondurre le soglie dei delitti dichiarativi alle condizioni obiettive di punibilità: nei reati in esame sembra difatti che il contribuente – in ragione delle specifiche disposizioni tributarie che regolano i versamenti di Ritenute ed IVA e le compensazioni – possa agevolmente conoscere l'entità dell'evasione che intende commettere; così A. MARTINI, *La tutela penale della "prestazione d'imposta"*, Torino, 2007, 256. Si rinvia, altresì, alle argomentazioni di N. SANTI DI PAOLA, *Reati tributari: documenti e pagamenti di imposte*, Milano, 2011, 87.

<sup>480</sup> Questo articolo è stato inserito dall'art. 35, comma 7, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, nella l. 4 agosto n. 248.

<sup>481</sup> Il soggetto erogatore del reddito assume, ex art. 64 d.p.r. n. 600/73, comma 1, la qualifica di sostituto d'imposta ed è tenuto al pagamento delle imposte in luogo del soggetto sostituito (soggetto passivo del rapporto tributario). Per un esame della complessa disciplina tributaria si rinvia a F. TESAURO, *Manuale di diritto tributario*, cit.

<sup>482</sup> La fattispecie in vigore con la l. 516/82 – come modificata dalla l. 15 maggio 1991, n. 154 – prevedeva che “chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare complessivo superiore a lire venticinque milioni per ciascun periodo d'imposta, è punito con la reclusione da tre mesi a tre anni e con la multa da lire tre milioni a lire cinque milioni”. Per un esame dell'evoluzione legislativa, si veda M. C. PARLATO, *Riflessioni sul reato di omesso versamento di ritenute certificate*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, parte III, 225 ss.

Trova, quindi, nuova conferma la protezione dell'interesse erariale alla corretta percezione dei tributi (conseguenti al meccanismo impositivo proprio delle ritenute)<sup>483</sup>. L'opzione di escludere dal d.lgs. n. 74/2000 la rilevanza penale dell'interesse erariale in tema di ritenute, tuttavia, non è stata priva di conseguenze: da un lato, come è evidente, ha impedito l'attuarsi della funzione di deterrenza per i comportamenti realizzati fino all'entrata in vigore dell'art. 10-*bis*; dall'altro ha segnato una rottura con la precedente incriminazione di omesso versamento di ritenute della l. 516/82, dalla quale è seguita l'irrilevanza penale per i fatti posti in essere durante il permanere in vigore della precedente normativa<sup>484</sup>.

In merito a questo secondo aspetto, la giurisprudenza, anche recente, non ha mancato di sottolineare come non vi sia continuità normativa tra il d.lgs. n. 74 del 2000, art. 10-*bis*, e le norme incriminatrici previgenti. Secondo l'indirizzo interpretativo consolidato della Cassazione, infatti, la fattispecie di cui al d.l. 10 luglio 1982 n. 429, art. 2, conv. in l. 7 agosto 1982 n. 516, che sanzionava penalmente, anch'essa, l'omesso versamento delle ritenute d'acconto operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, non è stata più prevista dalla legge come reato a seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 74 del 2000, che ha diversamente disciplinato la materia dei reati tributari. Pertanto, per i fatti che costituivano reato ai sensi della precedente disciplina, si è applicato il disposto dell'art. 2 c.p., per il quale "nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato; e, se vi è stata condanna, ne cessano l'esecuzione e gli effetti penali". Giova preliminarmente ricordare a chi spetti la qualifica di sostituto d'imposta – e quindi di soggetto attivo del reato – ciò al fine di comprendere la natura della fattispecie di cui all'art. 10-*bis*.

Il sostituto d'imposta, secondo la disciplina dettata dall'art. 64, co. 1 del d.p.r. n. 600/73, è colui il quale è obbligato per legge al pagamento delle imposte in luogo di altri soggetti (sostituiti), per fatti o situazioni riferibili a questi ultimi. Il rapporto interno (o di rivalsa) che intercorre tra sostituto e sostituito è di carattere civilistico, pur se originato da una norma fiscale, e si conclude quando il sostituto adempie alla propria obbligazione corrispondendo al sostituito una somma minore di quella in realtà dovuta.

Dal punto di vista strettamente tributario, il sostituito è il soggetto nei confronti del quale è riferibile la causa dell'obbligazione tributaria, mentre il sostituto è colui che, in concreto, deve versare all'Amministrazione finanziaria l'imposta dovuta, sia a titolo definitivo sia a titolo di acconto. Operare la ritenuta è, di regola, non solo un diritto, ma anche un obbligo la cui violazione è punita con una sanzione amministrativa (pari al venti per cento dell'importo non trattenuto; oppure pari al trenta per cento nel caso di omesso versamento).

---

<sup>483</sup> Il bene giuridico oggetto di protezione è ben evidenziato dalla relazione accompagnatoria del disegno di legge che ha introdotto la fattispecie, v. Relazione ministeriale al d. lgs. n. 74/2000, in *il Fisco*, 2000, 3163.

<sup>484</sup> In dottrina, per tutti, v. G. L. SOANA, *I reati tributari*, op. cit., 300.

Lo scopo della sostituzione d'imposta è duplice: il primo concerne l'interesse fiscale alla immediata percezione delle somme dovute dai contribuenti, giusta il meccanismo della tassazione alla fonte; il secondo attiene ad una precisa scelta di tecnica tributaria, ossia agevolare l'accertamento delle imposte e rendere più celere la riscossione dei tributi, poiché il sostituto, dapprima, trattiene una quota di retribuzione a titolo di ritenute che poi andrà a versare all'Erario.

Si tratta, pertanto, di un reato proprio in quanto non ogni contribuente è destinatario dell'obbligo giuridico di versare le ritenute operate, ma solo i soggetti indicati dagli artt. 23 e 25 del d.p.r. n. 600/73 che effettuano, all'atto del pagamento o della maturazioni di determinati compensi, una trattenuta sull'importo lordo spettante a chi riceve i compensi stessi (a titolo di acconto o a titolo definitivo). Ad esempio, possono annoverarsi tra i soggetti attivi sia le persone fisiche – esercenti attività commerciali o agricole, nonché gli esercenti arti e professioni – sia gli enti che svolgono o meno attività commerciale. Per quanto riguarda le persone giuridiche, il reato sarà riferibile all'amministratore/liquidatore e, in ogni caso, al rappresentante legale, compreso il curatore fallimentare<sup>485</sup>. Nel caso in cui sia individuato un amministratore di fatto, tale soggetto risponderà qualora venga provata una sua sistematica ingerenza nell'amministrazione della società.

Nei casi in cui, specie nelle grandi organizzazioni d'impresa, l'obbligato deleghi l'incarico di versare le ritenute, si profila la problematica della rilevanza della delega di funzioni in ambito tributario. Nonostante la giurisprudenza tenda ad essere rigorosa (v. sul punto quanto detto al capitolo secondo in tema di delega di funzioni), non si può non tener conto del fatto che il comportamento del c.d. "delegante" può essere qualificato da colpa e, in tal caso, stante il rilievo dell'elemento soggettivo doloso, non appare possibile riconoscere una responsabilità penale a suo carico.

## 2.2. La condotta e l'elemento soggettivo

La condotta del reato è di tipo omissivo e consiste nel mancato versamento delle ritenute operate e certificate entro i termini previsti per la presentazione della specifica dichiarazione annuale per le ritenute (modello 770). Ciò che assume rilevanza penale è, quindi, «non una condotta fraudolenta, bensì il mero inadempimento dell'obbligazione tributaria»<sup>486</sup>, con una omissione che si protragga fino allo spirare

---

<sup>485</sup> Si veda il disposto dell'art. 23 del d.p.r. n. 600/1973. Quanto alla possibilità di contestare il delitto dell'art. 10-*bis* anche al curatore fallimentare, l'Agenzia delle entrate è dell'avviso che anche tale soggetto abbia acquisito la qualifica di sostituto d'imposta relativamente agli obblighi di ritenuta previsti per le altre tipologie di reddito dalle norme che rinviano al citato art. 23 e, dunque, anche nell'ipotesi in cui corrisponda compensi costituenti per il percipiente redditi di lavoro autonomo da assoggettare alla ritenuta di cui all'art. 25 d.p.r. n. 600/1973.

<sup>486</sup> Si esprime in tal senso, B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, op. cit., 343.

del termine per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta<sup>487</sup>.

La normativa di settore stabilisce che i sostituti versino gli importi dovuti per ritenute alle scadenze stabilite a seconda del rapporto che intercorre tra sostituto e sostituito, di modo che l'importo complessivamente dovuto per periodo d'imposta sia il risultato della sommatoria di quanto dovuto per ciascuna scadenza. Il reato, tuttavia, si perfeziona solo a seguito della presentazione della dichiarazione senza che, anteriormente, vi sia stato il pagamento delle ritenute dovute.

Questo aspetto, a parere di chi scrive, sembra almeno in parte ridurre le discrepanze esistenti tra la fattispecie e gli altri reati sopra esaminati, per i quali rileva il momento in cui il contribuente si relaziona con l'Amministrazione finanziaria per mezzo della dichiarazione<sup>488</sup>. Il legislatore, difatti, nell'inserire la fattispecie in esame, peraltro subordinata al superamento di una soglia di punibilità, non ha inteso attribuire rilevanza penale al mancato versamento delle ritenute effettivamente operate alle rispettive scadenze. Il sostituto, quindi, nell'ipotesi in cui voglia evitare di incorrere nel reato di cui all'art. 10-*bis*, può eseguire i versamenti delle ritenute operate prima della presentazione della relativa dichiarazione rimanendo comunque soggetto alle sanzioni amministrative previste dall'art. 13 d.lgs. n. 471/97.

Alla data di presentazione della dichiarazione annuale – momento antecedente o concomitante a quello di consumazione del reato – il sostituto è in grado di conoscere l'ammontare complessivo dell'omissione, dato che essa contiene l'indicazione dell'entità delle ritenute operate e degli estremi dei versamenti effettuati, di modo che il soggetto obbligato dovrebbe, in quel periodo, avere un quadro completo della situazione debitoria.

Quanto detto è stato ribadito anche dal Giudice di legittimità, secondo il quale la fattispecie dell'art. 10-*bis* d.lgs. n. 74/2000 non coincide affatto con quella dell'inadempimento all'obbligo di versamento delle ritenute operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti prevista dalla normativa tributaria ed alla quale sono connesse sanzioni di natura esclusivamente amministrativa. Diversa è la condotta omissiva e diverso è il termine per l'adempimento:

- a) mentre la norma tributaria si riferisce alle ritenute operate mensilmente e fissa quale termine per il versamento delle stesse all'erario il giorno sedici del mese successivo, l'art. 10-*bis* ha ad oggetto le ritenute complessivamente operate nell'anno di imposta, cui si riferisce la soglia di punibilità fissata dalla norma;
- b) la norma penale prevede quale termine per l'adempimento quello stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta (30 settembre

---

<sup>487</sup> Detto termine – a norma dell'art. 4, comma 4-*bis*, del d.p.r. n. 322/1998, così come sostituito dall'art. 1, comma 217, della l. 24 dicembre 2007, n. 244 – è il 31 luglio dell'anno successivo a quello di erogazione delle somme assoggettate a ritenuta.

<sup>488</sup> In tal senso, si veda Cass., Sez. III, sent. 26 maggio 2010, n. 25875, in *Dir. & Giust.*, 2010. Per la Suprema Corte la norma rispetta la *ratio* dell'impianto generale che ha ispirato la riforma dei reati tributari del 2000, ovvero considera penalmente rilevanti non tanto le omissioni avvenute durante il periodo d'imposta "quanto l'omesso versamento, in sede di dichiarazione annuale, delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti".

dell'anno successivo), con la conseguenza che col maturare di tale scadenza si verifica l'evento dannoso per l'erario previsto dalla fattispecie penale.

La disciplina tributaria dettata in tema di ritenute, di conseguenza, rimane disancorata dalla norma penale dell'art. 10-*bis*, in quanto la sanzione di carattere amministrativo scatta per le ritenute operate mensilmente che non vengono versate al Fisco entro il giorno sedici del mese successivo<sup>489</sup>. La scadenza del termine per il versamento delle ritenute fiscali, difatti, non fa venir meno l'obbligazione tributaria, sicché è la permanenza di quest'ultima – da considerare nel suo complessivo ammontare riferito all'anno d'imposta – ad essere configurata come reato in relazione all'ulteriore scadenza fissata per il pagamento.

Giova in ultimo evidenziare come la lettera della fattispecie subordini la rilevanza penale del mancato versamento di ritenute al previo rilascio dell'apposita certificazione ai soggetti sostituiti. Il sostituto d'imposta, ai sensi dell'art. 4, comma 6-*ter* e 6-*quater*, del d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322 – deve infatti rilasciare “un'apposita certificazione unica anche ai fini dei contributi dovuti all'Istituto nazionale per la previdenza sociale (I.N.P.S.), attestante l'ammontare complessivo delle dette somme e valori, l'ammontare delle ritenute operate, delle detrazioni d'imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali, nonché degli altri dati stabiliti con il provvedimento amministrativo di approvazione dello schema di certificazione unica”<sup>490</sup>.

Una simile previsione, a ben vedere, sembra minare nel profondo l'effettiva applicazione della fattispecie, atteso che sarebbe priva di rilevanza penale sia la condotta del sostituto che, pur superando la soglia di punibilità, non abbia rilasciato la certificazione allo scopo di impedire, a suo carico, la contestazione del reato di omesso versamento, e sia la condotta del sostituto che abbia sì rilasciato certificazioni ma per importi inferiori al dovuto, rispondendo nella peggiore delle ipotesi per le relative sanzioni amministrative-tributarie<sup>491</sup>.

In ultimo, la fattispecie di cui all'art. 10-*bis* si distingue da quelle esaminate in precedenza per l'elemento soggettivo richiesto affinché il reato possa ritenersi integrato. Si è visto come l'elemento soggettivo tipico delle fattispecie penali-tributarie, come

---

<sup>489</sup> In tal senso, Cass. Sez. III, 26 maggio 2010, n. 25875, cit. I Supremi Giudici, nella citata sentenza, hanno inoltre chiarito che alle ritenute fiscali operate dal sostituto d'imposta nell'anno 2004 non è applicabile la fattispecie delittuosa in esame, pena la violazione del principio della irretroattività della norma penale. Per le violazioni accorse prima dell'entrata in vigore della fattispecie dell'art. 10-*bis*, infatti, non è corretto attribuire valore di condizione di punibilità alla scadenza del termine fissato dalla norma penale: tale termine è, invece, di consumazione del reato.

<sup>490</sup> Ai sensi dell'art. 4, comma 6-*quater* del citato d.p.r., le suddette certificazioni devono essere consegnate agli interessati “entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti ovvero entro dodici giorni dalla richiesta degli stessi in caso di interruzione del rapporto di lavoro”.

<sup>491</sup> V. G. BELLAGAMBA - G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, op. cit., 184. Critico verso la formulazione della fattispecie è anche F. MARZULLO, *Il delitto di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis d. lgs. n. 74/2000)*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2007, 04, 1372 ss. Per altra dottrina, pertanto, sembra necessario non limitarsi al puro dato letterale della disposizione: si dovrebbe, pertanto, attribuire rilevanza penale, oltretutto alla omissione del versamento delle ritenute certificate, anche alla omissione del versamento delle ritenute che sarebbe stato corretto certificare.

risultanti dalla riforma del 2000, sia il dolo specifico d'evasione (quantomeno per le fattispecie connotate da maggiore gravità): il soggetto agente per quelle fattispecie deve, infatti, porre in essere la condotta con l'intento di perseguire l'evasione delle imposte per sé o per altri (mancato versamento, in tutto o in parte, di quanto dovuto o, in alternativa, conseguimento indebito di un'agevolazione fiscale).

Per l'art. 10-*bis*, di contro, il legislatore, consapevole del grande rilievo che assume la condotta di omesso versamento di ritenute certificate, ha inteso chiaramente limitare l'elemento soggettivo al solo dolo generico, non richiedendo la norma alcun fine ulteriore, facendo salvi quei comportamenti originati da provata dimenticanza o anche da sola colpa. Nel dettaglio, il dolo ha bensì ad oggetto la consapevole e volontaria omissione del versamento delle ritenute alla scadenza del termine, ma anche la consapevolezza della intervenuta effettuazione delle ritenute stesse, del periodo cui esse si riferiscono e del loro ammontare. Il reato potrà ritenersi integrato solo se si raggiunga la prova che il soggetto attivo conosceva ambedue questi profili.

### **3) Omesso versamento di IVA**

#### **3.1. Gli elementi strutturali della fattispecie**

A distanza di poco meno di due anni dall'introduzione del delitto di cui all'art. 10-*bis*, è emersa la necessità di prevedere un'analoga figura di reato avente ad oggetto l'IVA.

Come si è visto nel primo capitolo, l'IVA è una imposta indiretta di matrice comunitaria che ha tutt'ora un ruolo fondamentale nel reperire risorse da destinare alle politiche economiche dell'Unione. Gli interessi erariali comunitari sono a tal punto pregiudicati da fenomeni criminosi quali le c.d. "frodi carosello" che l'ordinamento italiano ha dovuto ricorrere al diritto penale per colpire il contribuente che non ottemperò al versamento di detta imposta, come risultante dalla dichiarazione annuale da lui stesso presentata, entro il termine fissato per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.

Il d.l. n. 223 del 2006, convertito nella l. n. 248/2006, per mezzo della discutibile tecnica del rinvio all'articolo precedente, ha inserito nel decreto n. 74 la nuova fattispecie rivolta a sanzionare, con la pena della reclusione da sei mesi a due anni, il mancato versamento di IVA per un ammontare superiore ad euro cinquantamila per ciascun periodo d'imposta.

Il bene giuridico tutelato è, anche in tal caso, la tempestiva ed efficace riscossione delle imposte così come autoliquidate dallo stesso contribuente. Di conseguenza, nell'ipotesi in cui venga presentata una dichiarazione fraudolenta (ai sensi degli artt. 2 o 3) o una dichiarazione infedele (art. 4) non è configurabile il delitto in esame qualora vi sia stato il regolare versamento delle somme che appaiono come dovute sulla base della dichiarazione. Viceversa, non sembra da escludere il concorso tra omesso versamento IVA e uno dei delitti dichiarativi qualora il contribuente non ab-



bia versato l'imposta per un importo superiore a quello di cui alla soglia sopra citata<sup>492</sup>.

Sotto il profilo della soggettività, il delitto *de quo*, nonostante l'utilizzo del pronome "chiunque", può essere commesso solo dai contribuenti obbligati al versamento dell'IVA, trattandosi di un reato proprio il cui agente può essere tanto una persona fisica, quanto una società o altro ente (per i quali risponde, naturalmente, il legale rappresentante).

Da ciò segue che, in base ai principi generali del diritto penale, deve essere assolto l'imputato privo della necessaria qualifica richiesta dalla disposizione nel momento di consumazione del reato, salvo che sia provato un suo concorso quale *extraneus* nel reato proprio<sup>493</sup>.

La condotta del reato è tipicamente mista, poiché è presente sia una componente attiva, cioè la presentazione della dichiarazione annuale IVA da cui emerge l'importo dovuto per l'imposta<sup>494</sup>, sia la componente omissiva che consiste nel mancato versamento dell'IVA, acquisita durante tutto l'anno (periodo d'imposta di riferimento), entro il termine di legge che coincide con il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo rispetto al quale l'imposta è dovuta (*ex art. 6, comma 2, della l. n. 405/1990 è fissato al 27 dicembre dell'anno solare*)<sup>495</sup>.

Il reato, pertanto, si perfeziona se entro tale termine non viene versata l'imposta dovuta, non assumendo rilievo penale il mancato versamento dell'IVA periodica. Come già detto per le ritenute, anche dal mancato versamento dell'Iva mensile o trimestrale – il cui importo complessivo potrà assumere rilievo penale nei termini sopra riportati – seguirà l'irrogazione di una sanzione amministrativa pari al 10%, se il contribuente deciderà di avvalersi della facoltà di eseguire il pagamento in misura ridotta entro 60 giorni dalla notifica dell'avviso di irregolarità, ovvero pari al 30 % se entro tale termine non avviene il versamento di quanto dovuto.

La condotta non esclude comunque insidie, posto che l'adempimento degli obblighi dichiarativi può avere la funzione di mascherare, agli occhi del Fisco, la natura illecita dell'operazione, e quindi la condotta del soggetto attivo, proprio per la premeditazione dell'inganno dal quale seguirà, per l'Erario, la mancata percezione dell'imposta.

La formulazione della fattispecie induce ad escludere che il reato si perfezioni laddove il soggetto attivo non abbia presentato la dichiarazione ai fini IVA. Allo stesso

---

<sup>492</sup>A. ROSSI, *Omesso versamento IVA ed indebita compensazione: artt. 10-ter e 10-quater del d.lgs. n. 74/2000 ex d.l. n. 223/2006*, in *il Fisco*, 31, 2006, fasc. 1, 4879 e ss.

<sup>493</sup>Trib. Camerino, 8 marzo 2011, in *Riv. pen.* 2011, 6, 686.

<sup>494</sup>La presentazione della dichiarazione annuale IVA – dalla quale deve emergere una somma dovuta superiore a quella prevista come soglia di punibilità – rappresenta il presupposto della condotta omissiva. Cfr. E. BOFFELLI, *I reati tributari - parte seconda*, cit., 817-818.

<sup>495</sup>Cfr., Cass., sez. III, sent. 19 settembre 2012, n. 40362, in *www.dejure.giuffre.it*; Cass., Sez. III, 14 ottobre 2010, n. 38619, in *Cass. pen.*, 2011, 11, 4015, la quale ricorda che il reato di cui all'articolo 10-ter, il legislatore ha inteso perseguire il comportamento del soggetto che non versa l'Iva esposta a debito in sede di dichiarazione annuale, per la cui consumazione del reato non è sufficiente un qualsiasi ritardo nel pagamento rispetto alle scadenze previste, ma occorre che l'omissione si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento.

modo, nell'ipotesi di dichiarazione presentata ma per importi inferiori a quelli reali, potrebbe ritenersi che la sanzionabilità penale sia limitata dal dato formale emergente dalla dichiarazione.

Come osservato in dottrina, il dato letterale della disposizione è tale da escludere il reato di omesso versamento di IVA qualora il contribuente ometta la presentazione della dichiarazione annuale, configurandosi in via alternativa il diverso reato di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74/2000<sup>496</sup>.

In merito all'elemento soggettivo, pure per tale fattispecie è stata abbandonata l'originaria impostazione di richiedere il dolo specifico d'evasione, bastando che il soggetto attivo abbia consapevolezza di dover versare IVA e di omettere a tale obbligo entro il 27 dicembre dell'anno successivo a quello di riferimento.

### 3.2. Segue: omesso versamento di Ritenute e omesso versamento di IVA nell'ipotesi di crisi aziendale

Nell'attività dell'Amministrazione finanziaria è invalsa la prassi di contestare al contribuente il mancato versamento di Ritenute ed IVA, dovute da imprese insolventi o in crisi: due sono le tesi sul punto.

La prima, alla quale aderiscono gli Uffici fiscali, fortemente repressiva per meglio tutelare l'interesse erariale, esclude che la crisi d'impresa possa influire sulla configurazione dei reati di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* d.lgs. n. 74/2000. A sostegno si potrebbe argomentare che l'imprenditore (persona fisica o giuridica) dovrebbe organizzare la propria attività d'impresa tenendo conto degli obblighi nascenti dall'obbligazione tributaria.

L'imprenditore, pertanto, non potrebbe invocare, quale scusante del mancato versamento, la crisi in cui versa la propria società. Ad avviso di alcuni Giudici di merito, neppure la scelta dell'imputato di pagare i dipendenti piuttosto che il Fisco o la circostanza dell'assenza di liquidità dovuta ai mancati pagamenti da parte dei propri debitori, costituiscono fatti che non possono integrare la sostanza di cause di forza maggiore oggettivamente impeditive dell'adempimento tributario e scriminanti della condotta di reato, né valgono sotto il profilo dell'assenza dell'elemento psicologico del reato<sup>497</sup>.

---

<sup>496</sup> Cfr. G. D. TOMA, *Il delitto di omesso versamento di IVA: gli orientamenti della dottrina e l'evoluzione della giurisprudenza*, in *il Fisco*, 2012, 29, 4612. Per altro orientamento, invece, l'interpretazione più corretta è quella che considera perfezionato il reato con l'accertamento del mancato versamento dell'IVA oltre la soglia di punibilità fissata *ex lege*, sia nell'ipotesi di presentazione di dichiarazione (per valori reali o fittizi) e sia nel caso di mancata presentazione della dichiarazione. Esigenze di tutela dell'interesse erariale potrebbero indurre a ritenere ammissibile il concorso della fattispecie di omesso versamento IVA con il delitto di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA (art. 5 d. lgs. n. 74/2000), a differenza del delitto di omesso versamento di ritenute per il quale non è prevista alcuna fattispecie di omessa presentazione del modello 770 annuale. Così, G. BELLAGAMBA - G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, *op. cit.*, pag. 192.

<sup>497</sup> Così Trib. La Spezia, 20 dicembre 2011, n. 1121, in *www.dejure.giuffre.it.*; Trib. Chieti, sent. 2 agosto 2011, n. 211, in *www.dejure.giuffre.it.*

La seconda tesi, per contro, ammette che l'imprenditore non sia sempre responsabile del mancato versamento di IVA e di ritenute per carenza dell'elemento soggettivo doloso. La motivazione si basa sul seguente dato fattuale: l'attività d'impresa è connotata da un elevato profilo di rischio, il quale dipende sia dal tipo di operazioni economiche poste in essere, sia dal momento storico in cui tali operazioni sono attuate e sia dal tempo necessario per conseguire, in concreto, i risultati sperati.

L'eventuale crisi imprenditoriale, non prevedibile e comunque difficilmente evitabile, sarebbe riconducibile al concetto penalistico di "forza maggiore", che esula del tutto dalla condotta dell'agente, sì da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente<sup>498</sup>.

Altra dottrina evidenzia, ancora, che l'indisponibilità di risorse al momento della presentazione della dichiarazione rappresenta una sostanziale previa distrazione di mezzi finanziari rimproverabile al sostituto d'imposta, ma solo sotto il profilo di una imprudente ed inappropriata gestione delle ritenute operate, vale a dire un comportamento qualificato da colpa (cosciente) e non da dolo. Il sostituto d'imposta, nel momento in cui effettua e certifica le ritenute, poi non versate per crisi di liquidità, non sarebbe penalmente responsabile perché il suo agire è stato dettato dalla convinzione di poter comunque versare gli importi dovuti entro i termini di legge.

Sulla problematica in esame incide, a nostro avviso, l'avvio di una procedura concorsuale alternativa al fallimento.

La sanzione penale, in simili ipotesi, sarebbe da escludere, in ragione della specifica disciplina che obbliga l'imprenditore a sospendere i pagamenti ai propri creditori. Ciò accade, in effetti, nell'ipotesi di ammissione alla procedura di concordato preventivo (disciplinato all'art. 160 e ss. l.f.) successivamente al 31 dicembre del periodo d'imposta interessato, ma prima del 27 dicembre dell'anno successivo (giorno di consumazione dell'illecito). In tale ipotesi, il credito IVA del Fisco, che nasce al

---

Entrambe le sentenze richiamano come precedente Cass., Sez. 3, ord. 141 del 17.1.1996, per la quale «il sopravvenuto fallimento dell'agente non è sufficiente a scriminare il precedente omesso versamento delle ritenute, essendo obbligo del sostituto d'imposta quello di ripartire le risorse esistenti all'atto della corresponsione delle retribuzioni, in modo da poter adempiere il proprio obbligo tributario, anche se ciò comporta l'impossibilità di pagare i compensi nel loro intero ammontare».

<sup>498</sup> In tal senso, Trib. Firenze, sent. 10 agosto 2012, [www.ipsoa.it](http://www.ipsoa.it), ove si riporta che la condotta illecita contestata, sebbene integrante il reato dal punto di vista dell'elemento materiale, difettava, in quel caso, del requisito soggettivo richiesto dalla norma per raggiungere la soglia della rilevanza penale, ossia il dolo (inteso come rappresentazione e volizione dell'omissione del versamento nel termine richiesto) che avrebbe dovuto innestarsi sull'elemento oggettivo.

Si veda, inoltre, Uff. Indagini preliminari di Roma, 26 gennaio 2011, n. 64, in [www.dejure.giuffre.it](http://www.dejure.giuffre.it), per il quale, in tema di IVA., non è da ritenersi sussistente il dolo specifico *ex art. 10-ter* d.lgs. n. 74 del 2000 nel caso in cui il contribuente, pur avendo presentato la dichiarazione annuale attestante la propria esposizione nei confronti dell'amministrazione finanziaria, non provveda a causa di obiettive difficoltà economiche al versamento dell'imposta nei termini di legge.

Nel caso di specie è evidente che il principio espresso pecca di imprecisione laddove, per un refuso nella massima o per una svista dell'organo decidente, l'elemento soggettivo è stato inquadrato come dolo specifico e non come dolo generico.

momento di effettuazione dell'operazione (cessione di beni o prestazione di servizi), è anteriore alla procedura di concordato preventivo.

L'art. 168 l.f. dispone che dalla data di presentazione del ricorso per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo e fino al momento in cui il decreto di omologazione del piano di concordato diventa definitivo, i creditori per titolo o causa anteriore al decreto non possono, sotto pena di nullità, iniziare o proseguire azioni esecutive sul patrimonio del debitore.

Ad avviso del legislatore, pertanto, la procedura concorsuale sopra citata è l'unica via per riconoscere i crediti anteriori alla data di presentazione del ricorso; per altro verso, al contribuente è inibito l'adempimento spontaneo al di fuori dei tempi e modi scanditi dalla legge fallimentare.

L'Amministrazione finanziaria, che all'interno di tale procedura assume la qualifica di creditore al pari di qualsiasi altro soggetto, ha l'onere di partecipare al concordato per soddisfare almeno in parte il proprio credito, sia personalmente sia per il tramite dell'Agente per la riscossione, rimanendo interamente vincolata alle disposizioni della legge fallimentare. Di conseguenza, per il contribuente non dovrebbe sussistere la violazione dell'art. 10-ter in quanto opererebbe la scriminante dell'esercizio di un diritto o di adempimento di dovere imposte da una norma giuridica di cui all'art. 51 c.p.

Una simile impostazione, a nostro giudizio, trova conferma dall'esclusione dell'irrogabilità di sanzioni amministrative tributarie a carico di chi non abbia pagato le imposte dopo l'ammissione ad una procedura concorsuale<sup>499</sup>.

Una ulteriore riprova della esclusione del rilievo penale della condotta dell'imprenditore ammesso al concordato preventivo si ha con riguardo all'elemento soggettivo del reato che, come detto, è il dolo generico. In caso di ammissione al concordato preventivo, una tesi difensiva potrebbe portare alla esclusione della colpevolezza del contribuente che non paghi le imposte con il fine di tutelare la *par condicio creditorum*.

### 3.3. Frodi carosello e le “cartiere”

Le regole del diritto tributario che disciplinano l'IVA prevedono una sostanziale neutralità del soggetto passivo d'imposta: l'operatore economico (imprenditore o lavoratore autonomo), difatti, recupera l'imposta assolta sugli acquisti ottenendo un credito verso lo Stato pari al tributo pagato, ovvero ad esso addebitato (c.d. diritto di detrazione). Al contempo, tale soggetto riversa l'imposta dovuta sulle vendite sui consumatori finali: gli acquirenti dei suoi beni o servizi (c.d. diritto di rivalsa).

Il “consumatore finale”, che non può ricorrere al meccanismo sopra descritto è, quindi, il soggetto inciso dall'imposta, poiché acquista con IVA ma non può recuperarla attraverso la rivalsa verso altri soggetti.

---

<sup>499</sup> Sentenza n. 181/2011 del Tribunale di Treviso, sez. di Castelfranco Veneto, in [www.dejure.giuffre.it](http://www.dejure.giuffre.it)

Questo particolare schema operativo è in grado di funzionare fino a quando il dato c.d. cartolare – descritto nelle fatture attive e passive – corrisponde a quello reale e manifesta, quindi, l’effettiva consistenza delle operazioni. Se, invece, quanto riportato in fattura non corrisponde al dato reale, il meccanismo applicativo dell’imposta viene alterato<sup>500</sup>.

Il diritto penale, si è visto, si occupa della dissociazione tra dato formale e dato reale nell’ipotesi in cui due soggetti giuridici diversi, e tra loro autonomi, definiscano un accordo per la realizzazione di una frode fiscale mediante l’emissione, da una parte, e l’utilizzazione, dall’altra, di fatture false. Tale ipotesi è ricondotta alle fattispecie di cui agli artt. 8 e 2 del d.lgs. n. 74.

Il quadro descritto si complica ulteriormente con riguardo alle speciali regole dettate per le operazioni intracomunitarie<sup>501</sup>: si tratta di un regime transitorio (sebbene risalente al 1993) fondato sul principio di tassazione nel paese di destinazione, «per cui le vendite tra operatori economici all’interno della Comunità sono tassate a carico del compratore (cessionario/importatore), ossia nello Stato di destinazione»<sup>502</sup>.

Il soggetto IVA di un Paese membro dell’Unione (c.d. cedente), che compie un’operazione IVA a favore di un destinatario di altro Paese comunitario, deve emettere una fattura con l’indicazione di “operazione non imponibile”. L’acquirente (c.d. rivenditore nazionale), a sua volta, deve integrare la fattura ricevuta con l’ammontare dell’imposta e registrare l’operazione sia nel registro delle fatture emesse sia nel registro degli acquisti in modo da “neutralizzare” l’IVA a debito con l’IVA detraibile. Il bene viene poi ceduto al consumatore finale ad un prezzo comprensivo: a) del prezzo di partenza; b) del valore di ricarico (guadagno); c) dell’IVA. La conseguenza ultima è che i soggetti importatori vantano ingenti crediti IVA in quanto l’imposta a debito verrà applicata solo successivamente: quando, a sua volta, tale soggetto provvederà a rivendere il bene emettendo fattura con IVA.

Il meccanismo descritto agevola ulteriori illeciti penali secondo lo schema tipico delle “frodi carosello”, che prevede la creazione di soggetti giuridici intermediari che operano come filtro.

Le “frodi carosello”, al centro di importanti indagini finanziarie e penali, costituiscono un esempio di “grande evasione fiscale”, in ragione del numero dei soggetti coinvolti, della tipologia di beni oggetto di scambio e dell’elevato danno erariale, anche comunitario, che da esse deriva. Lo schema di questa particolare frode fiscale non è univoco ma estremamente elastico e multiforme, in quanto viene adattato a seconda del tipo di operazione economica che i soggetti attivi intendono porre in essere<sup>503</sup>.

---

<sup>500</sup> Si veda, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 929 ss.

<sup>501</sup> L’IVA intracomunitaria è regolata all’art. 41 del d.l. n. 331/1993.

<sup>502</sup> Cfr. F. TESAURIO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2009, 292.

<sup>503</sup> Per un approfondito esame sui diversi meccanismi di frode si rinvia a C. DI GREGORIO, *Le frodi carosello all’IVA*, in *Confisca per equivalente e frode fiscale*, op. cit., 54; A. MANCINI, *Le frodi carosello*, in *Riv. guardia. fin.*, 2012, 5, 669 ss.

Il meccanismo solitamente impiegato prevede che il soggetto interposto (operante sul territorio nazionale) effettui acquisti di un prodotto in regime di esenzione IVA – esibendo una dichiarazione d'intento di abituale esportatore *ex art. 1 d.l. n. 746 del 1983*– ovvero acquisti da un fornitore comunitario, per poi rivendere il medesimo prodotto ad un prezzo comprensivo di IVA, ma con un imponibile inferiore al prezzo di acquisto originario. Ciò determina una contrazione del prezzo imponibile del prodotto e una imposizione tributaria per IVA molto inferiore a quella che sarebbe stata praticata sul prezzo fisiologico di mercato che, come noto, ricomprende il prezzo del prodotto oltre all'IVA posta a carico del contribuente.

L'ipotesi più ricorrente vede, infatti, un soggetto che importa beni di lusso (ad esempio automobili) da un paese comunitario, senza auto-fatturare l'IVA, per poi rivendere a concessionari i medesimi beni a prezzi estremamente vantaggiosi. Il soggetto interposto che si è assunto il debito d'imposta, infine, completa la frode omettendo di pagare l'IVA sulle vendite. L'utilità illecita dell'operatore è quindi duplice: a) da un lato la mancata fatturazione comporta un risparmio fiscale sugli acquisti, dato che l'IVA non viene pagata; b) dall'altro l'operatore trattiene gli importi che dovrebbe versare all'Erario quale IVA sulle vendite a concessionari, aziende o privati.

Il reale acquirente, a sua volta, ottiene il diritto alla detrazione degli importi IVA che formalmente sono stati versati dell'interposto. Si hanno quindi fittizi diritti alla detrazione dell'IVA che portano ad un successivo indebito rimborso del credito.

Nelle frodi carosello – così chiamate poiché lo schema descritto viene ripetuto più volte, magari con l'impiego di società intermediarie (c.d. società cuscinetto) – nella più parte dei casi il ruolo centrale è poi ricoperto da un soggetto (solitamente una società) che, sprovvisto del supporto strutturale minimo dell'operatore commerciale, svolge di fatto un ruolo di mera “cartiera”, ovvero di soggetto interposto tra il fornitore della merce e il destinatario effettivo.

Le “cartiere”, nello specifico, operano fittiziamente in quanto: a) sono sovente prive di una sede operativa e di recapiti fissi; b) non presentano dichiarazioni fiscali (sia ai fini delle imposte dirette sia dell'IVA); c) realizzano operazioni di acquisto della merce grazie a provviste direttamente fornite dal destinatario effettivo del prodotto; d) la loro esistenza è spesso limitata ad un breve lasso di tempo: esse difatti finiscono per scomparire senza lasciare traccia, con significativa coincidenza temporale tra il periodo di attività e le date di emissione delle fatture a carico dell'effettivo committente; e) le merci oggetto dell'operazione, inoltre, non vengono neppure recapitate al fittizio acquirente (cartiera), bensì direttamente all'effettivo acquirente finale.

Dal canto suo, l'operatore “cartiera”, che rivende i prodotti con imposte ben inferiori a quelle di acquisto, assume l'IVA a debito senza versarla all'Erario, in quanto omette di presentare le dichiarazioni ai fini fiscali. In questo modo, l'IVA non versata è ripartita fra tutti i soggetti coinvolti (due o più).

Le ricadute sul sistema economico, è agevole intuire, sono estremamente rilevanti in quanto questa particolare frode è in grado di alterare la concorrenza tra soggetti che operano nel medesimo settore<sup>504</sup>.

Dal punto di vista del diritto penale, l'esempio sopra prospettato è astrattamente riconducibile a diverse fattispecie. Due sono gli orientamenti principali:

a) quello più garantista – che configura il delitto di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000 – riconduce le operazioni descritte ad un fatto di mancato versamento dell'IVA da parte di uno dei soggetti della catena produttiva: si tratterebbe, quindi, di una reale operazione economica, avvenuta e tra soggetti certamente esistenti<sup>505</sup>.

Altri autori, inoltre, distinguono la “cartiera” vera e propria dalle società aventi effettiva consistenza strutturale (uffici con propri dipendenti) e regolarità di registrazione amministrativa, dotate di solida conoscenza del mercato ed effettiva capacità finanziaria e creditoria<sup>506</sup>;

b) quello dominante – soprattutto in giurisprudenza – è dell'avviso che gli effetti di questo particolare schema ricadano, salvo rare eccezioni, sia in capo al soggetto “cartiera”/interposto, sia in capo al soggetto interponente.

Quanto all'interposto/cartiera, la giurisprudenza tende ravvisare il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti nei confronti dell'interponente (art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000); la condotta di quest'ultimo, per contro, viene ricondotta al delitto di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 allorché egli, in sede di dichiarazione annuale, si sia avvalso degli elementi passivi fittizi indicati nelle fatture per operazioni inesistenti emesse dalla “cartiera”.

---

<sup>504</sup> Il meccanismo sopra descritto, invero, viene impiegato, con gli adattamenti del caso, anche per altri tipi di prodotti, magari non di lusso. In una recente operazione della GDF, ad esempio, la frode carosello consisteva nella emissione di fatture per operazioni inesistenti da parte di due società che, prive di qualsiasi struttura imprenditoriale, operavano al solo scopo di movimentare fatture relative a prodotti di informatica che partivano da società aventi sede in paesi dell'Unione europea e che raggiungevano, poi, i clienti nazionali. Questi ultimi, infine, dichiaravano un credito IVA non spettante, ottenuto grazie alla interposizione fittizia della società verificate e di altre ad esse collegate, utilizzate come un vero e proprio filtro.

Ci si riferisce all'operazione denominata *tax driver* avvenuta nel mese di aprile 2012 e ripresa, oltre che da stampa specialistica, anche dai principali quotidiani economici. Si veda per tutti, *La Gdf scopre una frode fiscale da 58 milioni di euro, denunciate sei persone*, in <http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2012-04-05/scopre-frode-fiscale-milioni-110956.shtml?uuid=AbULkOJF>

<sup>505</sup> V. G. MOSCHETTI, *L'omesso versamento IVA, non confondibile con l'interposizione fittizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 14.

<sup>506</sup> Per tutti, si veda. I. CARACCIOLI, *Oscillazioni giurisprudenziali sulle “operazioni triangolari” finalizzate al mancato versamento dell'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 5, 49 ss., che considera scorretti quei p.v.c. della Guardia di finanza che riportano considerazioni che spesso collegano due società (aventi sede del medesimo stabile o con un consulente in comune) allo schema delle “cartiere”.

L'autore ritiene che sia contestabile il solo reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000 quando:

a) non vi sia prova della partecipazione dolosa alla triangolazione e non vi sia stato il versamento dell'IVA a debito da parte dell'interposto: quest'ultimo risponderebbe del reato di omesso versamento IVA qualora venga superata la soglia di punibilità prevista dalla fattispecie;

b) non vi sia la partecipazione dolosa alla triangolazione, «seguita dal mancato versamento dell'IVA a debito percepita dal cessionario finale da parte dell'interponente», il quale può rispondere del reato di cui all'art. 10-ter.

Analoga opinione è espressa da G. D. TOMA, *La frode carosello nell'IVA, parte prima, risvolti penali*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 3, 745 ss.

Nel dettaglio, poiché vi è generalmente ad un vero scambio di merci (provenienti, beninteso, dal fornitore e non dall'interposto) le fatture saranno "soggettivamente" inesistenti in quanto in esse è indicato un soggetto non realmente parte contrattuale; nell'ipotesi in cui non vi sia stata alcuna operazione, invece, si avranno fatture per operazioni "oggettivamente" inesistenti.

A questa tesi, accolta da alcuni Tribunali, si affianca l'orientamento giurisprudenziale della Cassazione (sia civile, sez. tributaria<sup>507</sup>, e sia penale<sup>508</sup>) che per incardinare una responsabilità di tal genere richiede la dimostrazione:

- a) di un previo accordo tra il soggetto incaricato di effettuare gli acquisti dai Paesi intracomunitari e il soggetto che ha il compito di vendere il bene ai cessionari;
- b) di un ulteriore accordo riguardante o la spartizione dell'IVA non versata dall'interposto o, quantomeno, il mancato versamento dell'imposta.

Si deve infine registrare come la più recente giurisprudenza tenda a ravvisare il reato di associazione per delinquere di cui all'art. 416 c.p.<sup>509</sup> e, nei casi di soggetti utilizzatori di fatture per operazioni inesistenti poi dichiarati falliti, anche il reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale per distrazione, posto che con la loro condotta hanno sottratto risorse finanziarie all'impresa<sup>510</sup>.

#### **4) Indebita compensazione**

##### **4.1. Gli elementi strutturali della fattispecie**

La tecnica legislativa del rinvio è stata impiegata, altresì, per l'inserimento della nuova fattispecie incriminatrice dell'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74/2000 (indebita compensazione).

Il nuovo delitto – introdotto nell'ordinamento con la legge 4 agosto 2006, n. 248 – è frutto anch'esso del ripensamento del legislatore rispetto all'originaria impostazione del decreto n. 74 ed è volto a reprimere uno dei comportamenti più ricorrenti che intervengono nella fase della riscossione delle imposte. La norma in esame – la cui formulazione sembra carente sotto il profilo della tassatività<sup>511</sup> – sanziona chi, dolosamente, non versa le somme dovute all'Erario, utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti.

Rispetto ai reati di omesso versamento di ritenute e di IVA, il delitto in esame presenta un maggiore grado di insidiosità, poiché l'indebita compensazione può essere individuata solo a seguito di appositi controlli dai quali emerga l'insussistenza o la non spettanza del credito in questione<sup>512</sup>.

---

<sup>507</sup> v. Cass. civ., sez. trib., sent. 19 settembre 2012, n. 15741, in *www.dirittobancario.it*.

<sup>508</sup> v. Cass., sez. III, sent. 18 maggio 2011, n. 36394, in *www.dejure.giuffre.it*.

<sup>509</sup> v. Cass., sez. III, sent. 4 aprile 2012, n. 40559, in *www.dejure.giuffre.it*.

<sup>510</sup> v. Cass., sez. I, sent. 31 marzo 2010, n. 27541, in *www.dejure.giuffre.it*.

<sup>511</sup> Evidenzia questa problematica F. COLAIANNI, *Commento sub art. 10-quater*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, op. cit., 608.

<sup>512</sup> G. L. SOANA, *Il reato di indebita compensazione*, in *Rass. trib.*, 2008, 63 ss.



Attraverso il delitto in esame, si è inteso quindi porre un argine ad una condotta in grado di far cadere in errore l'Amministrazione, in quanto le imposte dovute vengono fatte apparire come saldate, in tutto o in parte, grazie all'istituto della compensazione tributaria<sup>513</sup>.

Il bene giuridico tutelato è, come ben emerge dalla struttura del reato, l'interesse erariale a non veder intaccate le imposte da versare a causa di crediti non dovuti.

La fattispecie, a differenza delle precedenti, si rivolge a tutti i contribuenti obbligati al pagamento delle imposte, contributi o altre somme a favore dello Stato, degli Enti pubblici territoriali e degli Enti previdenziali. La dottrina, ad ogni modo, ritiene che si tratti di un reato proprio, in quanto il soggetto che esercita il diritto di compensazione – mediante il modello F24 – è comunque qualificato da una condizione di debito d'imposta<sup>514</sup>. Vi è, naturalmente, la possibilità che un soggetto non qualificato concorra con l'*intraneus* a livello sia di condotta materiale che di istigazione<sup>515</sup>.

La condotta è di tipo commissivo e richiede che il contribuente compili il modello F24 (delega irrevocabile di pagamento) indicando crediti insussistenti o non spettanti quali importi da utilizzare in compensazione con i debiti in esso indicati.

Nel dettaglio, i crediti esposti possono risultare:

- a) *inesistenti*, quando non hanno riscontro effettivo per essere stati inventati, indicati in maniera estemporanea nel modello F24, ovvero frutto di altri reati tributari (es. creati *ad hoc* attraverso l'utilizzo di fatture emesse per operazioni inesistenti);
- b) *non spettanti*, quando gli importi a credito esistono ma non sono utilizzabili: la condotta, per questo profilo, richiama la legge tributaria (artt. 17 e ss. d.lgs. 9 luglio

---

<sup>513</sup> In una recente sentenza la Suprema Corte ha chiarito che la condotta del delitto in esame si qualifica per la presenza di una falsità ideologica della dichiarazione attestante l'esistenza di crediti inesistenti da portare in compensazione: tale falsità accomuna il delitto di cui all'art. 10-quater alla fattispecie codicistica dell'art. 316-ter c.p. (indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato). Così, Cass., Sez. III, sent. 28 febbraio 2012, n. 7662, in *Riv. giur. trib.*, 2012, 6, 483 ss., con nota di F. FONTANA, *Indebita compensazione e connotato fraudolento della condotta*.

In virtù di ciò, la Cassazione ha ritenuto che i fatti di indebita compensazione, commessi prima dell'entrata in vigore della nuova disposizione, integrino la fattispecie delittuosa dell'art. 316-ter c.p. e, pertanto, sia ravvisabile – nel pieno rispetto dell'art. 2 c.p. – l'applicazione dell'art. 10-quater d.lgs. n. 74 in virtù «del rapporto di specialità della fattispecie penale tributaria anche rispetto a quella dell'art. 316-ter c.p.», qualora venga operata una compensazione per un importo superiore alla soglia di punibilità pari a 50.000 mila euro con riferimento al singolo periodo d'imposta.

<sup>514</sup> V. E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, op. cit., 279.; G. L. SOANA, *Il reato di indebita compensazione*, cit. 81; A. MARTINI, *La tutela penale della "prestazione d'imposta"*, op. cit., 261.

<sup>515</sup> Cfr. Cass., Sez. III 1 dicembre 2010, n. 662, in *Dir. & Giust.*, 2011, per la quale il socio può essere corresponsabile in caso di utilizzo in compensazione di un credito IVA fittizio, oltre i limiti di soglia, e rispondere del reato *ex art. 10-quater*. Ne deriva, quindi, che non solo il rappresentante legale della società la cui dichiarazione contiene l'indebita compensazione, ma anche il socio della stessa, ove sussistano i presupposti del concorso di persone nel reato *ex art. 110 c.p.*, potrà rispondere del reato in questione. Non sembra scorretto quanto affermato dalla Cassazione, atteso che il reato in esame (in contesti d'impresa) viene solitamente commesso da chi ha la materiale possibilità di gestire e di rappresentare la società. Ciò tuttavia non impedisce che alla commissione possano concorrere i soci o terze persone, la cui correttezza può trovare fondamento o nel concorso materiale o nel concorso morale secondo le regole generali del diritto penale. Anche nei confronti di questi soggetti può essere disposto il sequestro preventivo funzionale alla confisca di beni personali, entro i limiti dell'ammontare complessivo e senza procedere a duplicazioni, qualora non si dimostri che i vantaggi fiscali dell'operazione illecita siano rimasti circoscritti a un beneficio esclusivo per la società.

1997 n. 241) che dà ai contribuenti la possibilità di effettuare versamenti unitari previa compensazione con eventuali crediti d'imposta (sorti nel medesimo periodo o nei precedenti) da essi vantati nei confronti degli stessi soggetti impositori. Al di fuori delle ipotesi *ivi* contemplati il credito è, appunto, non spettante<sup>516</sup>.

Il delitto si perfeziona nel momento in cui è operata la compensazione per un importo superiore alla soglia di punibilità (50.000 euro) con riferimento al singolo periodo d'imposta<sup>517</sup>.

#### 4.2. Segue: le problematiche applicative

In dottrina sono stati avanzati dubbi in merito alla portata applicativa del delitto di cui all'art. 10-*quater*, con particolare riferimento alla tipologia di tributi cui il meccanismo della compensazione trova attuazione.

Per il diritto tributario, la compensazione può essere verticale (per crediti e debiti afferenti la medesima imposta), ovvero orizzontale (per crediti e debiti di imposte diverse). L'art. 17 del d.lgs. 9 luglio 1997 n. 241, richiamato dalla norma penale, ha nel tempo visto ampliare le facoltà di compensazione, estese progressivamente anche a crediti e debiti di diversa natura (erariali e locali) nonché, come accennato sopra, alle somme dovute agli Enti previdenziali<sup>518</sup>.

Il rischio paventato è quello di travalicare i confini dell'interpretazione estensiva dell'art. 10-*quater*, «per delineare un ambito oggettivo di applicazione della norma punitiva “a geometria variabile” e, soprattutto, potenzialmente devoluto a provvedimenti di rango inferiore a quelli aventi valore e forza di legge, con una palese lesione dei principi fissati dall'art. 25 Cost.»<sup>519</sup>.

L'indirizzo espresso dall'Amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza maggioritaria, tuttavia, è di segno contrario e si basa proprio sulla interpretazione esten-

---

<sup>516</sup> In particolare, all'interno della categoria dei crediti “non spettanti” è possibile individuare: a) i crediti esistenti ma che non competono al soggetto che li vuole impiegare; b) i crediti già fatti valere in altra dichiarazione; c) i crediti che non possono rientrare in compensazione per carenza dei requisiti fissati dall'art. 17 del d.lgs. n. 241/97; d) i crediti che, in materia di IVA, si riferiscono a costi sostenuti ma carenti sotto il profilo della inerenza.

<sup>517</sup> Cass., sez. III, 14 dicembre 2011, n. 7662, *cit.*

<sup>518</sup> Cass., sez. III, 11 novembre 2010, n. 42462, in *Cass. pen.*, 2011, 12, 4460.

<sup>519</sup> Cfr. E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, op. cit., 278. Gli autori, quindi, propendono per una interpretazione sistematica della disposizione, in relazione quindi con il contesto normativo del d.lgs. n. 74/2000 che tende a reprimere le condotte evasive delle imposte dirette e dell'IVA.

V. BELLAGAMBA - G. CARITI, *Il sistema della sanzioni tributarie*, op. cit., 197. Per i quali il legislatore non intendeva affatto introdurre una sanzione penale in grado di ampliare la platea dei reati tributari contro l'impostazione della riforma del 2000, che, come più volte detto, ha limitato l'intervento sanzionatorio penale ai soli casi di evasione per le imposte sui redditi e per l'IVA. Gli autori sottolineano che una diversa interpretazione, non conforme alla logica del sistema del d.lgs. n. 74/2000, condurrebbe a sanzionare anche il versamento inferiore al dovuto di contributi previdenziali, adoperando, per il calcolo degli stessi, compensazioni inesistenti o non spettanti, relative agli stessi contributi o alle imposte sui redditi e all'IVA. Questa interpretazione – per gli autori – pare trovare conferma alla luce dell'inserimento della fattispecie di cui all'art. 10-*quater* all'interno del d.lgs. n. 74/2000 che concerne la “disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto”; pertanto, il reato previsto dalla norma dovrebbe riguardare soltanto l'una o l'altra tipologia d'imposta.

siva della fattispecie, la quale mediante il generico riferimento alle “somme dovute”, e non versate a causa della indebita compensazione, consentirebbe di reprimere la mancata corresponsione di qualsiasi tributo<sup>520</sup>. Analoga interpretazione estensiva si accompagna alla norma tributaria richiamata dalla fattispecie.

Un esempio può trarsi da una pronunzia di Cassazione che ha affrontato il complesso problema dell'applicazione dell'art. 10-*quater* anche alle ipotesi di compensazione verticale “IVA con IVA”, ove il credito sia relativo ad un anno d'imposta (il 2003) e l'utilizzo in compensazione sia successivo (avvenuto nel 2008)<sup>521</sup>. Come evidenzia attenta dottrina, l'art. 17 d.lgs. n. 241/1997 – richiamato dall'art. 10-*quater* – non considera l'utilizzo del credito IVA da dichiarazione annuale, ma soltanto quello dell'IVA periodica da liquidazione mensile<sup>522</sup>.

Il dettato dell'art. 17 è stato invece esteso dalla giurisprudenza anche ai casi riconducibili più propriamente alla “compensazione tributaria” di cui all'art. 8 della l. 212/2000 che, invece, non è richiamato dall'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74: un istituto in realtà diverso dalla “compensazione fiscale” a cui fa riferimento, attraverso la tecnica del rinvio, l'art. 10-*quater*<sup>523</sup>.

La Cassazione, invece, riconduce questa particolare ipotesi di compensazione a quelle previste dall'art. 17, quando invece essa è regolata dal diverso articolo 30 d.lgs. n. 241/1997.

La fattispecie, anche alla luce dell'interpretazione estensiva operata dalla Cassazione, è indice del mutamento di rotta del legislatore il quale, a parere di chi scrive, ha inteso aggiornare il sistema penale tributario per colmare vuoti di tutela originati dalla sempre maggiore complessità della normativa tributaria<sup>524</sup>.

---

<sup>520</sup> Si richiama l'interpretazione estensiva proposta dall'Agenzia delle entrate con la Circ. 4 agosto, 2009, n. 28/E, in *il Fisco*, 2, 2006, 4934 ss., reperibile anche nel sito [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

<sup>521</sup> Cass., sez. III, sent. 11 novembre 2010, n. 42462, in *Riv. dir. trib.*, 9, 2011, 137 ss.

<sup>522</sup> Si rinvia all'approfondita trattazione di A. PERRONE, *I limiti di applicabilità del reato previsto dall'art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74/2000: un opinabile orientamento della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.*, 9, 2011, 145 ss. L'autore ritiene che la fattispecie di indebita compensazione non sia applicabile al caso menzionato nel testo, ma al più ritiene che il reato sia configurabile quando via sia «identità temporale fra le poste debitorie e creditorie» richieste dall'art. 17, vale a dire «soltanto nelle ipotesi in cui il credito IVA da dichiarazione annuale venga utilizzato per abbattere l'IVA “periodica” (mensile) dello stesso anno di evidenziazione del credito e nelle ipotesi in cui il credito IVA venga utilizzato in compensazione “orizzontale” con riferimento a tributi o (contributi) dello stesso anno di evidenziazione del credito» (v. pag. 178).

<sup>523</sup> Sulla diversità tra le due ipotesi compensative, v. T. TASSANI, *Commento sub art. 8 l. 27 luglio 2000, n. 212*, in *Commentario breve alle leggi tributarie* (a cura di G. Falsitta), Tomo I, 534.

<sup>524</sup> L'estinzione dell'obbligazione tributaria attraverso la compensazione con i crediti d'imposta era prevista, in origine, solo per talune categorie di contribuenti. In seguito all'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente (l. n. 212 del 2000) la compensazione è diventata uno degli strumenti ordinari di pagamento delle imposte e riguarda qualsiasi credito spettante al contribuente (da dichiarazione o comunque spettante ad altro titolo).

L'ammontare di quanto dovuto all'Ente impositore è calcolato tenendo conto delle imposte maturate nel periodo d'imposta di riferimento. Il citato art. 17 d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 permette ai contribuenti di eseguire i versamenti sia delle imposte e sia dei contributi anche mediante compensazione dei crediti riferibili allo stesso periodo come risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate ai sensi di legge. Nel dettaglio: per la sola IVA, come già detto, l'imposta complessiva tiene conto delle somme ricevute e di quelle pagate nel corso dell'anno, mentre sia per l'IVA e sia per le imposte dirette si tiene conto di quanto versato non solo per queste imposte ma anche per i contributi

Il dato letterale della norma fa intendere, in base a quanto sopra riportato, come assuma rilievo penale qualsiasi versamento irregolare, attraverso la compensazione relativa a crediti non spettanti o inesistenti, e non solo quelli in materia di IVA e di imposte dirette.

Nonostante le opinioni dissenzienti della dottrina, sembra oramai consolidato l'orientamento che permette di sanzionare non solo l'irregolare versamento dell'IVA o delle imposte dirette, ma anche qualsiasi tipo di irregolare versamento, risultato del calcolo dei debiti e dei crediti riguardanti, oltre alle imposte dirette e all'IVA, anche i contributi previdenziali<sup>525</sup>.

La portata della norma, pertanto, appare estremamente ampia, dato che investe imposte di diversa natura rispetto a quelle cui era circoscritta l'originaria previsione dei reati tributari del d.lgs. n. 74/2000<sup>526</sup>.

## 5) Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

### 5.1. Il bene giuridico e il soggetto attivo

L'inserimento delle fattispecie sopra esaminate ha dimostrato come l'originaria impostazione del d.lgs. n. 74/2000, seppur apprezzabile sotto il profilo dogmatico, presentasse vuoti di tutela che consentivano la realizzazione di una pletora di condotte illecite fortemente lesive per gli interessi erariali. Come si è detto, per limitare discrasie, il legislatore ha collegato le nuove fattispecie di cui agli artt. 10-bis, 10-ter non al momento in cui il versamento deve essere eseguito in base alle regole tributarie, bensì al fatto che l'omissione perduri oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale (per le Ritenute) e per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo (per l'IVA).

In linea con la politica criminale di contrasto all'evasione fiscale, anche nella fase di riscossione, si collocano le modifiche alla fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, già appartenente al nucleo originario del d.lgs. n. 74.

L'oggetto giuridico del delitto, nello specifico, non è – come si potrebbe ritenere ad una prima lettura – il diritto di credito del Fisco, bensì la garanzia generica offerta dai beni dell'obbligato alle procedure esecutive che, se necessario, possono essere disposte per attuare la riscossione delle imposte<sup>527</sup>: il reato, quindi, pare configurarsi

---

dovuti all'INPS e allo Stato, alle Regioni e altri Enti previdenziali, operando una compensazione parziale delle diverse voci.

<sup>525</sup> V. F. BRIGHENTI, *Novità in tema di reati tributari*, in *Boll. trib.*, 2006, 1263.

<sup>526</sup> In tal senso, S. GENNAI - A. TRAVERSI, *I delitti tributari*, *op. cit.*, 165. In giurisprudenza, tra le ultime pronunce, si veda Cass., Sez. III, sent. 11 novembre 2010, n. 42462, in *Cass. pen.*, 2011, 12, 4460, la quale sintetizza le ipotesi applicative della fattispecie ai casi di: a) compensazione verticale (ossia riguardante crediti e debiti afferenti la medesima imposta); b) compensazione orizzontale (cioè relativa ai crediti e debiti di imposta di natura diversa); c) compensazione anche con le somme dovute agli Enti previdenziali.

<sup>527</sup> Giunge a tale conclusione M. ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte (art. 11 d. lgs. 74/2000)*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2009, 3, 1003 ss., il quale ritiene correttamente che la riscossione coattiva resti «proiettata sullo sfondo della tutela, il cui oggetto immediato è invece dato

anche qualora, dopo il compimento degli atti fraudolenti, avvenga comunque il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori<sup>528</sup>.

L'antesignano del delitto in esame è da rinvenirsi nell'abrogato art. 97, comma 6, del d.p.r. n. 602/73, modificato dall'art. 15, lett. b), l. 413/91 il quale prevedeva, a differenza dell'attuale fattispecie, il presupposto che l'Ufficio finanziario avesse "avvertito" il contribuente dell'esistenza di una procedura esecutiva nei suoi confronti. L'esecuzione, quindi, doveva essere preceduta da una verifica, da una ispezione o da un accesso breve ovvero dalla notifica di un atto impositivo (un avviso di accertamento, un avviso di irregolarità).

L'originaria formulazione del citato art. 97 postulava, inoltre, un collegamento tra l'attività fraudolenta del contribuente (lesiva del buon esito della procedura esecutiva) e il suo stato di morosità (individuato nel mancato pagamento di sei rate consecutive di imposta).

La presenza di questi presupposti, ovviamente, rendeva del tutto inefficace la tutela penale, in quanto il contribuente beneficiava di un lasso di tempo nel quale compiere proprio quegli atti sottrattivi che la disposizione voleva impedire.

La fattispecie oggi in vigore, profondamente diversa dalla precedente, ha inteso superare proprio queste criticità.

L'art. 11, innanzitutto, non prevede il necessario intervento dell'Amministrazione finanziaria nelle forme sopra delineate, ma la semplice realizzazione, da parte del contribuente, di un qualsiasi atto fraudolento sorretto dal dolo specifico di sottrarsi al pagamento delle imposte (sui redditi o IVA) e dei relativi accessori (interessi e sanzioni)<sup>529</sup>.

---

dalla conservazione della garanzia patrimoniale del contribuente, mentre il danno all'Erario, come lesione effettiva del credito dello Stato, può [...] fare completo difetto». Per completezza, si deve ricordare che le definizioni adottate sia in dottrina che in giurisprudenza sono molteplici; il bene giuridico è difatti individuato: a) da alcuni, nell'interesse alla percezione dei tributi da parte dell'Erario (in dottrina, si veda ad es. G. FLORA, *D. lgs. 10 marzo, n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*, cit., 17. In giurisprudenza Cass., Sez. III, sent. 6 marzo 2008, n. 14720, in *Rass. trib.*, 2008, 4, 1140); b) da altri, nella tutela della procedura esecutiva, la cui procurata inefficacia assurge «ad unico possibile oggetto di tutela del delitto in esame», così A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, op. cit., 279.

<sup>528</sup> V. Cass., Sez. III, 18 maggio 2011, 36290, in *CED Cass.* 2011. Così anche Cass., Sez. III, 27 ottobre 2010, n. 40481, in *www.dejure.giuffre.it*, per la quale la fattispecie ex art. 11 d.lgs. n. 74/2000 si realizza nel momento in cui viene posta in essere la simulata vendita di beni o realizzati altri atti fraudolenti, in grado di rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva. Ne deriva che l'idoneità degli atti di alienazione va valutata nel momento in cui vengono posti in essere, per cui ai fini del dissequestro dei beni immobili sottratti al fisco a nulla rileva che successivamente la pretesa tributaria dello Stato sia stata soddisfatta.

<sup>529</sup> Così, Cass., Sez. III, 6 marzo 2008, 14720, in *Cass. pen.*, 2009, 4, 1694, per la quale la fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (ex art. 11 d.lgs. 74/2000) è diversa rispetto all'abrogata fattispecie di cui all'art. 97, comma 6, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, in quanto, nonostante l'elemento soggettivo, costituito dal fine di evasione ed integrante il dolo specifico, e la condotta materiale, rappresentata dall'attività fraudolenta, siano i medesimi, la nuova fattispecie, da un lato, non richiede il presupposto materiale prima previsto dall'abrogata disposizione (ossia che l'amministrazione tributaria abbia già compiuto un'attività di verifica, accertamento o iscrizione a ruolo) e, dall'altro, non richiede l'evento che, nella previgente previsione, era essenziale ai fini della configurabilità del reato, ossia la effettiva vanificazione della riscossione tributaria coattiva.

La natura della fattispecie non è più quella di un reato di danno, bensì di un reato di pericolo concreto, ove l'anticipazione della tutela penale è giustificata, come ricordato dalla Cassazione, «dall'insidiosità della condotta tenuta dal contribuente, la quale, analogamente alle condotte disciplinate nelle altre disposizioni del medesimo d.lgs. n. 74/2000, priva l'Erario delle somme allo stesso spettanti»<sup>530</sup>.

Il soggetto attivo del reato è chi è tenuto per legge alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi o dell'IVA, e quindi il soggetto passivo di IRPEF, IRES ed IVA; pare corretto ricomprendere tra i soggetti attivi anche il sostituto d'imposta che, si è visto, è tenuto a versare all'Erario le ritenute calcolate su particolari categorie di reddituali ai sensi del d.p.r. n. 600/1973<sup>531</sup>.

Il delitto può essere commesso anche nei contesti d'impresa e, naturalmente, di esso risponderà il soggetto che agisce in qualità di amministratore, di liquidatore o di rappresentante legale della società, ente o associazione, ai sensi della lett. e) dell'art. 1 del d. lgs. n. 74/2000. E' inoltre possibile configurare una responsabilità dei terzi, ai sensi dell'art. 110 c.p., che abbiano agevolato il contribuente nella predisposizione dell'atto fraudolento verso l'Erario.

## 5.2. La condotta

La condotta descritta nella fattispecie è stata ampliata rispetto alla precedente formulazione, in quanto, in aggiunta all'ipotesi di "alienazione fraudolenta di beni", è stato inserito il riferimento agli "atti simulati".

Da ciò deriva che l'art. 11 può considerarsi quale "norma di chiusura" dei reati tributari del d.lgs. n. 74, poiché posto a salvaguardia della fase conclusiva dell'attività dell'Amministrazione finanziaria – quale è appunto quella della riscossione – a prescindere dalla prova che tali imposte siano effettivamente dovute.

A differenza dei delitti visti in precedenza, la fase del rapporto tributario cui la fattispecie è legata fa sì che la sottrazione ex art. 11 si caratterizzi per un'attività fraudolenta del tutto particolare: il contribuente, nel caso in esame, deve far "sparire" i propri beni sottraendoli, in tal modo, alle procedure esecutive attivate su istanza dell'Amministrazione finanziaria con l'intervento dell'Agente per la riscossione.

La condotta, più nel dettaglio, consiste nell'alienazione simulata o nel compimento di altri atti fraudolenti su beni, mobili o immobili, propri o altrui, per rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva e sottrarsi, di conseguenza, al pagamento delle imposte sui redditi o IVA e dei relativi accessori. Nello specifico si osserva quanto segue.

A) Rientrano nelle ipotesi di alienazione simulata tutti i casi in cui il contribuente ricorre allo strumento civilistico della simulazione (artt. 1414 ss. c.c.) per perseguire lo scopo illecito di sottrarsi al pagamento delle imposte. Dal punto di vista del diritto

---

<sup>530</sup> Cfr., Cass., Sez. III, sent. 22 aprile 2009, n. 25147.

<sup>531</sup> In tal senso, in dottrina, E. MASTROGIACOMO, *La frode nella riscossione, limiti e criticità*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 6, 661 ss.

civile, la conseguenza di tale fine illecito è la possibilità per i creditori di far valere la nullità del contratto simulato ai sensi degli artt. 1344 e 1345 c.c.; quanto al diritto penale, la condotta lede gli interessi erariali poiché con il negozio simulato viene creata una situazione di apparente “carenza patrimoniale” del contribuente<sup>532</sup>.

Costituisce una ipotesi di alienazione simulata anche il trasferimento effettivo di un bene ad un prezzo irrisorio, o il trasferimento come compravendita solo apparente, in realtà avvenuto a titolo di donazione.

B) La categoria degli atti fraudolenti – vero punto critico della disposizione in quanto potenzialmente in contrasto con il principi di tassatività e determinatezza del tipo criminoso<sup>533</sup> – appare estremamente vasta e perciò in grado di contenere qualunque comportamento diretto a comportare il mancato pagamento delle imposte.

Le più importanti tesi dottrinali sul significato da attribuire a tale categoria sono le seguenti:

a) per alcuni l’interpretazione corretta è quella “estensiva”, la quale individua negli “atti fraudolenti” «tutti quegli atti – diversi dalle alienazioni – consistenti in negozi giuridici realizzati al fine di rendere inefficace la riscossione, attraverso la diminuzione (o l’eliminazione) della garanzie che potrebbero assicurare all’Erario il soddisfacimento della pretesa tributaria»<sup>534</sup>;

b) per altri, invece, gli “atti fraudolenti” devono interpretarsi in senso restrittivo, cioè «come condotte caratterizzate dall’utilizzazione di artifici, con le quali si prospetti una situazione diversa da quella reale» in grado di impedire che il procedimento esecutivo possa aggredire i beni del contribuente debitore<sup>535</sup>.

Come è facile intuire, la giurisprudenza attribuisce un significato piuttosto esteso, e, a riprova di ciò, vi è l’individuazione di una sorta di vasto “campionario” di atti materiali e negozi giuridici, ritenuti idonei a integrare la condotta.

Tra i principali ricordiamo: i negozi simulati di alienazione su beni immobili<sup>536</sup>, negozi giuridici atipici, la creazione di fondi patrimoniali<sup>537</sup>, operazioni societarie (fusioni, scissioni)<sup>538</sup>, così come semplici atti materiali di occultamento di beni mobili (come il nascondimento di gioielli, quadri e altri oggetti d’arte).

In ordine alla tipologia di negozio impiegato, sembra corretto ritenere che non sia necessario individuare in ogni caso una simulazione – intesa tanto nella forma oggettiva, quanto nella forma soggettiva – bastando, ad esempio, anche una semplice

<sup>532</sup> Cfr. E. MASTROGIACOMO, *La frode nella riscossione, limiti e criticità*, cit., 661 ss.

<sup>533</sup> Dubbi avanzati, ad esempio, da E. LO MONTE, *Gli aspetti problematici del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, in *Rass. trib.*, 2000, 146.

<sup>534</sup> Cfr. E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, op. cit., 296.

<sup>535</sup> Cfr. A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, op. cit., 284. Gli autori affermano che una formula estensiva opererebbe in sostanza, come una interpretazione abrogatrice, poiché «il requisito del pregiudizio in ordine allo svolgimento dalla procedura esecutiva [...] emerge già dalla necessità che la condotta del soggetto attivo debba essere “idonea a rendere in tutto o in parte la procedura di riscossione coattiva”».

<sup>536</sup> Cass., sez. III, sent. 27 ottobre 2010, n. 40481, in *Dir. & Giust.*, 2010.

<sup>537</sup> Cass., sez. III, 5 maggio 2011, n. 23986, in *www.dejure.giuffre.it*; Cass., Sez. III, 10 giugno 2009, n. 38925, in *Vita not.*, 2009, 3,1, 1502.

<sup>538</sup> Cass., sez. III, sent. 9 febbraio 2011, n. 19595, in *Cass. pen.*, 2012, 3, 1103.

vendita immobiliare purché sorretta dal *quid pluris* della frode: è pertanto sufficiente che il contribuente non voglia far trovare nulla di aggredibile al Fisco, a prescindere dal maggiore o minore grado di insidia contenuto nello strumento prescelto.

### 5.3. Segue: il momento consumativo del reato e l'elemento soggettivo

Un primo dubbio interpretativo sorto l'indomani dell'entrata in vigore dell'art. 11 è l'individuazione del *dies a quo* in cui il reato può reputarsi consumato.

Accantonato l'orientamento che richiedeva, come per la vecchia normativa, una procedura di riscossione in atto<sup>539</sup>, la dottrina e la più recente giurisprudenza affermano che il previo requisito di una procedura esecutiva già avviata, nella più parte dei casi, impedirebbe di sanzionare l'attività fraudolenta volta ad occultare i beni oggetto di fruttuosa aggressione<sup>540</sup>.

Non bisogna dimenticare che i comportamenti in danno della riscossione dei tributi, non semplici da individuare, si manifestano in un lasso di tempo brevissimo. Perfino qualora il contribuente infedele non approfitti delle lungaggini amministrative o dell'abnorme durata del processo di cognizione, l'attività distrattiva di cui all'art. 11 potrebbe del pari realizzarsi nella fase che va dall'accertamento definitivo delle imposte all'intervento dell'Agente della riscossione.

Il riferimento ad una condotta in grado di rendere inefficace, in tutto o in parte, la procedura di riscossione coattiva è, dunque, un semplice richiamo al bene giuridico tutelato dall'art. 11 che non incide sulla struttura del fatto, bensì sull'elemento soggettivo del reato (il dolo specifico).

Ciò ricordato, la questione si ripropone, sotto diversa forma, nella individuazione del momento consumativo del reato e, quindi, dell'ambito applicativo della norma in esame.

---

<sup>539</sup> Si veda Cass., sez. VI, 26 gennaio 2005, n. 9251; Cass., Sez. II, 9 febbraio 2006, n. 7600.

<sup>540</sup> In dottrina, per tutti, V. M. ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte (art. 11 d. lgs., 74/2000)*, cit., 1003 ss V. Cass., Sez. III, 18 maggio 2011, n. 36290, in *CED Cass.*; nonché Cass., Sez. III, 6 marzo 2008, n. 14720, in *Riv. dottori comm.*, 2009, 2, 369. La Suprema Corte ha ben evidenziato come, affinché sussista il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, non sia necessaria una procedura di riscossione coattiva in atto; infatti, secondo il chiaro tenore letterale della norma, commette il reato chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto o dei relativi interessi e sanzioni, aliena simulatamente i propri beni o compie altri atti fraudolenti idonei a frustrare l'efficacia della riscossione coattiva. Sotto il profilo materiale, è necessaria una condotta fraudolenta, atta a vanificare l'esito della esecuzione tributaria coattiva (sorretta dal dolo specifico). Ne consegue, pertanto, che tale esecuzione non configura un presupposto della condotta, ma è prevista solo come evenienza futura che la condotta tende a neutralizzare.

Si veda, inoltre, Cass., Sez. III, 22 aprile 2009, n. 25147, in *Dir. & Giust.* 2009, che sintetizza efficacemente gli elementi strutturali della fattispecie, tra i quali non rientrano né la previa attività amministrativa delle Agenzie fiscali – verifiche, accertamenti o iscrizioni a ruolo – né l'evento che, nella previgente previsione, era essenziale ai fini della configurabilità del reato, vale a dire la sussistenza di una procedura di riscossione in atto e la effettiva vanificazione della riscossione tributaria coattiva. Ai fini della perfezione del delitto, pertanto, è sufficiente la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace (anche parzialmente) la procedura di riscossione, idoneità da apprezzare con giudizio prognostico *ex ante*.



La dottrina ritiene che il giudice penale debba verificare se la condotta dell'agente sia in grado di compromettere, in base ad un giudizio *ex ante* e in concreto, l'azione esecutiva di recupero del credito erariale. In base a questa regola, la condotta risulterebbe offensiva dell'interesse alla riscossione delle imposte quando l'esecuzione forzata appaia probabile e prevedibile e non meramente ipotetica<sup>541</sup>.

Un simile giudizio presuppone, tuttavia, che l'agente abbia coscienza del proprio debito tributario, per consentire la verifica della idoneità della condotta (alienazione o atti fraudolenti) a rendere inefficace la futura azione esecutiva.

La manifestazione del debito tributario segna quindi il momento in cui il contribuente può porre in essere la condotta. Nonostante diversità di vedute<sup>542</sup>, sembra corretto ritenere che esso dipenda dalla nascita dell'obbligazione tributaria, vale a dire dal possesso dei redditi oggetto di tassazione e, in materia di IVA, dalla cessione dei beni o dei servizi assoggettati a tale tributo<sup>543</sup>.

Per ragioni probatorie, come è facile intuire, visto che il reato in esame richiede il dolo specifico di sottrarsi al pagamento del debito erariale, è più semplice per l'accusa sostenere l'esistenza di una sottrazione fraudolenta quando vi sia stato un qualche atto portato a conoscenza del contribuente, da cui esso abbia potuto in concreto dedurre la esistenza del proprio carico fiscale<sup>544</sup>.

L'oggetto del dolo dovrà quindi comprendere: a) la conoscenza di essere debitore nei confronti del fisco; b) la volontà di simulare l'alienazione dei beni o il compimento degli atti fraudolenti al fine di sottrarsi al relativo pagamento. Il tutto dovrà essere accompagnato altresì dalla rappresentazione della idoneità della condotta a frustrare, in tutto o in parte, la procedura di riscossione già iniziata o ancora da intraprendere.

Circa l'entità della soglia di punibilità, il dolo specifico per la dottrina maggioritaria dovrebbe riguardare, altresì, la consapevolezza del contribuente di sottrarsi al pagamento delle imposte, degli interessi e delle sanzioni, per un ammontare complessivo

---

<sup>541</sup> Cfr. E. BOFFELLI, *I reati tributari - parte seconda*, cit., 832.

<sup>542</sup> Non vi è unanimità di vedute in ordine al momento in cui la reale conoscenza del debito si dovrebbe formare. Mentre vi è chi ritiene che sia possibile compiere atti pregiudizievoli in qualsiasi momento, quindi anche prima che sia iniziato il procedimento di verifica ed accertamento delle imposte, purché la procedura coattiva appaia comunque probabile e prevedibile (v. LA GROTTA, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte nella dinamica del procedimento di imposizione*, in *Rass. trib.*, 2007, 608 ss.); per altri sarebbe necessario l'intervento un atto impositivo (avviso di irregolarità o un atto di accertamento). Parte della dottrina – aderendo alla seconda opinione – è dell'avviso che «non sia possibile individuare tale momento in via generale ed astratta, poiché diverse sono le modalità di evasione e le procedure amministrative di prevenzione e contrasto». Così. E. MASTROGIACOMO, *La frode nella riscossione: limiti e criticità*, cit., 661 ss.

<sup>543</sup> Così M. GIGLIOLI, *I reati esterni alla dichiarazione ovvero i delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, in *I reati tributari* (a cura di A. D'Avirro – M. Giglioli), op. cit., 300.

<sup>544</sup> V. Cass., Sez. III, 4 giugno 2009, n. 36838, in *www.dejure.giuffre.it*. La Cassazione, in alcuni casi, ha dato rilievo alla carenza dell'elemento soggettivo facendo leva sul fatto che il contribuente non aveva avuto cognizione della pretesa tributaria. In questi casi, precisa la Cassazione, spetta al debitore tributario dimostrare positivamente di non essere venuto a conoscenza delle cartelle esattoriali emesse a suo carico.

superiore ad euro cinquantamila, in quanto si tratterebbe di un elemento costitutivo del reato<sup>545</sup>.

Sul punto non si registrano pronunzie della Cassazione; non è però da escludere che, al pari di quanto avvenuto per altre fattispecie, in futuro la Suprema Corte riconduca detta soglia all'istituto delle condizioni obiettive di punibilità, al fine di alleggerire l'onere probatorio relativo all'entità delle somme dovute.<sup>546</sup>

La fattispecie criminosa, modificata dal d.l. 31 maggio 2010, non prevede più la clausola di esclusione "salvo che il fatto costituisca più grave reato", di conseguenza si ricava che l'unico reato più grave è la stessa fattispecie dell'art. 11 co. 1, aggravata dal fatto di aver compiuto la condotta al fine di sottrarsi al pagamento di imposte, sanzioni e interessi per un ammontare superiore ad euro duecentomila.

Il venir meno della clausola di riserva consente di configurare il concorso tra il delitto di sottrazione fraudolenta e quello di bancarotta fraudolenta patrimoniale, nell'ottica di una tendenza legislativa all'inasprimento del trattamento sanzionatorio<sup>547</sup>.

## **6) La sottrazione fraudolenta nell'ambito della transazione fiscale**

### **6.1. L'istituto della transazione fiscale**

Una delle ultime integrazioni al *corpus* dei reati tributari riguarda l'inserimento di una ulteriore fattispecie al secondo comma dell'art. 11 d.lgs n. 74/2000.

La nuova ipotesi criminosa sanziona il contribuente che, in sede di transazione fiscale, presenti una documentazione falsa, tale da farlo apparire meno abbiente di quanto sia in realtà, così da poter ottenere un abbattimento del carico tributario e pagare, in tal modo, minori imposte.

Prima di analizzare la fattispecie è necessario esporre, in estrema sintesi, i caratteri fondamentali dell'istituto a cui l'attività fraudolenta del contribuente si riferisce.

---

<sup>545</sup> Cfr. A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, op. cit., 280.

<sup>546</sup> In dottrina ritiene che la soglia sia una condizione obiettiva di punibilità, A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in *Trattato di diritto penale*, op. cit., 572.

<sup>547</sup> La giurisprudenza registra opposti orientamenti. In una recente pronuncia la Cassazione ha affermato che «la fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte [...] integra una condotta che può ben inserirsi in una complessiva strategia distrattiva, intesa consapevolmente a danneggiare colui che sui beni sottratti ha titolo per soddisfarsi; ne deriva che ove tale condotta sia finalizzata al fallimento, ovvero posta in essere in vista di esso, o da questo seguita, la distrazione operata in danno del fisco non assume connotazione autonoma, ma è riconducibile al paradigma punitivo dell'art. 215 l.f., le cui condotte di distrazione, occultamento, distruzione, dissipazione sono comprensive delle condotte di simulazione o integranti gli atti fraudolenti» della fattispecie tributaria. Così, Cass., sez. V, sent. 29 settembre 2011, n. 42156, in *CED Cass.*, 2011.

Diversamente, in altra sentenza la Cassazione sembra riconoscere che il delitto di frode fiscale di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74/2000 non sia «integralmente riprodotto nella norma che prevede la bancarotta fraudolenta», così, Cass., sez. V, sent. 10 novembre 2011, n. 1843, in *Dir. & Giust.*, 2012, 18 gennaio.

La transazione fiscale, disciplinata all'art. 182-ter l.f.<sup>548</sup>, rappresenta una particolare procedura "transattiva" tra il fisco ed il contribuente, avente ad oggetto tutti i tributi amministrati dalle Agenzie fiscali, esperibile sia in sede di concordato preventivo (artt. 160 e ss. l.f.) sia nell'ambito delle trattative che precedono la stipula degli accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 182-bis della l.f.). La transazione fiscale, da un lato, consente all'imprenditore commerciale in stato di crisi e in possesso dei requisiti dimensionali di fallibilità ricavabili dall'art. 1 co. 2, l.f. di abbattere il debito fiscale dell'impresa, dall'altro, permette al Fisco di conseguire, in tempi ragionevoli, parte dei tributi dovuti<sup>549</sup>.

Come ampiamente illustrato dalla dottrina tributaristica, la transazione fiscale è una eccezione al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e, pertanto, nell'intenzione del legislatore, avrebbe dovuto costituire il principale strumento attraverso il quale un'impresa, insolvente o in crisi, avrebbe potuto richiedere di falciare il proprio debito erariale.

Dopo una iniziale apertura dell'istituto anche alle trattative che precedono la stipula degli accordi di ristrutturazione dei debiti<sup>550</sup>, il legislatore – al fine di non pregiudicare l'interesse erariale nazionale e comunitario – è intervenuto nella già precaria formulazione dell'art. 182-ter inserendo una serie di limitazioni.

1) La prima concerne l'ipotesi in cui il contribuente proponga il pagamento parziale, differito o diversamente garantito, ai propri creditori. È precluso, infatti, che per i crediti tributari privilegiati sia riservato un trattamento deteriore rispetto a quello of-

---

<sup>548</sup> Per un esame dell'istituto, inserito all'interno della legge fallimentare (art. 182-ter l.f.) dall'art. 46 del d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5; C. ZAFARANA, *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Milano, 2007.

<sup>549</sup> Sotto il profilo operativo, l'istanza di transazione fiscale non può essere presentata in via autonoma, ma quale parte integrante del piano di risanamento di cui all'articolo 160 della l.f. o all'interno della procedura che regola la formazione degli accordi di ristrutturazione dei debiti. In entrambi i casi, le fasi che portano alla conclusione della transazione fiscale si inseriscono in un vero e proprio procedimento amministrativo:

a) per le domande di transazione presentate in seno alla procedura di concordato preventivo, il contribuente, una volta depositata la domanda di concordato, deve presentare alla Direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate l'istanza di transazione con relativa documentazione. L'Ufficio, nei trenta giorni successivi, deve procedere a consolidare il debito erariale rilasciando apposita certificazione sia al contribuente e sia al Commissario giudiziale. L'assenso eventualmente raggiunto viene poi espresso in sede di adunanza dei creditori;

b) le istanze di transazione presentate nell'ambito degli accordi di ristrutturazione vedono una scansione procedimentale simile a quella del concordato preventivo, con la sola particolarità che l'Ufficio fiscale è chiamato ad esprimere il proprio giudizio con un atto di assenso o di diniego comunicato alla parte.

In entrambe le procedure concorsuali, la richiesta di transazione comporta la diretta produzione agli Uffici fiscali competenti, nonché all'Agente della riscossione, della documentazione indicata all'art. 161 l.f.. Al fine di asseverare la documentazione posta a supporto della domanda di transazione, sia per la procedura di concordato e sia per quella degli accordi di ristrutturazione, è richiesta la presentazione della relazione di un professionista, in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lettera d), l.f., che attesti la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano medesimo.

<sup>550</sup> La possibilità di proporre l'istanza di transazione fiscale anche nell'ambito delle trattative volte alla formazione degli accordi di ristrutturazione dei debiti è stata introdotta con l'art. 16, co.5, del d. lgs. 12 settembre 2007, n. 169. Per un esame in ordine alla natura degli accordi si veda, L. MIELE, *Gli accordi di ristrutturazione del debito*, in *Corr. trib.*, 23, 2010, 1843 ss.

ferto ai creditori aventi un grado di privilegio inferiore ovvero una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle Agenzie fiscali. Il medesimo limite vale anche per i crediti tributari chirografari, per i quali il piano non può prevedere un trattamento differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari, ovvero, in ipotesi di suddivisione in classi di tali creditori, di quelli rispetto ai quali sia previsto un trattamento più favorevole.

2) La seconda, meglio specificata dall'art. 32 del d.l. n. 185 del 2008, prevede l'esclusione dalla transazione dei tributi «costituenti risorse proprie dell'Unione europea» come l'IVA, la quale deve essere pagata per intero in relazione al solo tributo, mentre possono rientrare in transazione le sanzioni e gli interessi relativi a tale imposta.

3) Con la terza limitazione, introdotta con il d.l. n. 78 del 2010, la previsione di non falcidiabilità è stata estesa anche alle ritenute operate e non versate dall'imprenditore-datore di lavoro. Le ragioni della nuova esclusione, tuttavia, sono ben diverse rispetto a quanto detto per l'IVA: l'imprenditore, per le ritenute, opera nei confronti dell'Erario in qualità di sostituto d'imposta e come tale deve presentare la relativa dichiarazione e provvedere al versamento delle ritenute in riferimento ad una obbligazione tributaria il cui titolare giuridico rimane pur sempre il sostituto. Proprio in virtù del meccanismo appena descritto, le ritenute sono escluse dalla transazione perché rappresentano importi non di pertinenza del sostituto che propone l'istanza all'Amministrazione finanziaria, fermo restando la possibilità che quanto dovuto a titolo di sanzioni e di interessi connessi al mancato versamento delle ritenute possano essere soggetti a falcidia nel rispetto dell'ordine dei privilegi e delle percentuali accordate agli altri creditori.

Da ultimo, si devono ricordare le modifiche introdotte dal d.l. n. 98/2011 nell'art. 2752 c.c. nella parte in cui ha rivisto il trattamento degli importi erariali a debito già divenuti cartella esattoriale, nonché degli interessi e delle sanzioni. Il legislatore ha difatti generalizzato l'attribuzione del privilegio a tutte le imposte erariali e ne ha esteso l'applicazione anche alle sanzioni tributarie (mentre prima della modifica soltanto le sanzioni Iva godevano del privilegio)<sup>551</sup>.

Nonostante i paletti predisposti sia per salvaguardare l'interesse erariale sia per evitare abusi, la transazione fiscale, a causa della crisi economica ancora in corso, verrà con ogni probabilità applicata sempre più di frequente per consentire una via di fuga ad imprenditori in difficoltà con il pagamento delle imposte.

La delicatezza degli interessi in gioco, dunque, hanno indotto il legislatore a prevedere una specifica tutela penale, il che dimostra come il principio di indisponibilità

---

<sup>551</sup> Nel sistema previgente, infatti, il privilegio veniva riconosciuto soltanto alle imposte iscritte nei ruoli resi esecutivi nell'anno in cui il concessionario per la riscossione si insinuava al passivo, e nell'anno precedente, subordinando così il riconoscimento del privilegio alla «tempestività» con cui il concessionario si insinuava al passivo fallimentare. Oggi, per effetto delle nuove regole, il Concessionario della riscossione in fase dell'insinuazione dovrà solamente provare che i crediti tributari (comprese le sanzioni) per i quali chiede l'ammissione al privilegio siano stati iscritti a ruolo e che la relativa cartella di pagamento sia stata (previamente) notificata al fallito o al curatore, indipendentemente dal momento in cui il ruolo è stato reso esecutivo.

tributaria, sebbene temperato dai limiti elencati nella legge fallimentare, sia di importanza tale da richiedere una sanzione penale per le violazioni alla normativa che ad esso deroga.

## 6.2. Gli elementi strutturali della fattispecie

Il soggetto attivo è il solo imprenditore – debitore nei confronti dell’Erario – in stato di crisi o in stato di insolvenza che presenti gli Uffici dell’Agenzia delle entrate e dell’Agente per la riscossione la documentazione di cui all’art. 161 l.f. (nonché l’imprenditore agricolo che, sebbene non fallibile, può essere ammesso alla procedura di transazione fiscale).

È naturalmente possibile il concorso eventuale dell’*extraneus* che abbia assistito l’imprenditore nella predisposizione dell’istanza e dei prospetti allegati. Ad esempio, la funzione attribuita all’asseverazione induce a ritenere che possa concorrere nel reato *in primis* il professionista che, nella redazione e predisposizione della documentazione posta a corredo del piano di concordato o di accordo di ristrutturazione, abbia scientemente certificato fatti non rispondenti al vero, nonché elementi di bilancio attivi o passivi, rispettivamente sovrastimati o sottovalutati<sup>552</sup>. Sembra poi possibile ipotizzare la responsabilità di altri soggetti, quali assuntori o garanti, che magari abbiano determinato l’imprenditore alla realizzazione della condotta fraudolenta.

La condotta punita è la presentazione della documentazione sopra descritta contenente false indicazioni – di elementi passivi fittizi o di elementi attivi inferiori a quelli effettivi – per determinare l’Amministrazione finanziaria a prestare il proprio consenso alla transazione fiscale e ottenere, di conseguenza, un indebito abbattimento del carico fiscale.

A nostro avviso il reato sembra configurabile anche con riguardo alla condotta volta ad ottenere una falcidia del debito di IVA e di ritenute, sebbene gli importi dovuti non possano rientrare in transazione per espressa previsione di legge. È comunque possibile che il contribuente, con la condotta sopra descritta, tenti di ottenere quantomeno un piano di rateazione più favorevole.

La soglia di punibilità, come per il delitto di sottrazione fraudolenta, è pari ad euro cinquantamila e può ricomprendere sia importi dovuti a titolo d’imposta che a titolo di accessori dell’obbligazione tributaria (interessi e sanzioni).

Il dolo specifico della fattispecie consiste nel particolare fine di “ottenere per sé” o “per altri” – nell’ipotesi in cui il debito tributario sia di una società – un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori”.

---

<sup>552</sup> Parte della dottrina ritiene, invece che il professionista possa concorrere a titolo di *intraneus*. Così M. GIGLIOLI, *I reati esterni alla dichiarazione ovvero i delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, in *I reati tributari* (a cura di A. D’Avirro - M. Giglioli), *op. cit.*, 331.

A nostro avviso ciò non pare corretto, atteso che il disposto dell’art. 182-ter l.f. individua nel solo debitore il soggetto legittimato a presentare l’istanza di transazione.

La recente introduzione di questa fattispecie non ha fatto registrare, allo stato, pronunce giurisprudenziali. A nostro avviso è comunque difficile che un contribuente decida di commettere il delitto *de quo* atteso che, come è facile intuire, con la presentazione della domanda di transazione l'Agenzia delle entrate attiva una serie di approfonditi controlli per determinare l'esatto ammontare del carico erariale del contribuente istante.

## **Capitolo IV**

### **La lotta all'evasione nella più recente normativa e giurisprudenza**

#### **SOMMARIO: Sezione I - La confisca nel diritto penale tributario:**

1) La confisca in generale; - 2) Segue: la controversa natura della confisca; - 3) La confisca per equivalente: caratteri generali; - 4) La confisca per equivalente nel d.lgs. n. 74/2000; - 5) Il concetto di "disponibilità" dei beni nelle più recenti ipotesi applicative; - 6) Segue: la confisca di valore nel *trust*; - 7) La controversa applicazione della confisca per equivalente a carico degli enti; - 8) La confisca per equivalente a carico dei concorrenti; - 9) La confisca per equivalente nei reati transnazionali. **Sezione II - L'ultimo intervento del legislatore:** La nuova fattispecie in tema di responsabilità dei contribuenti e dei professionisti per falsa documentazione e risposte non veritiere. **Sezione III - L'elusione fiscale:** 1) La nozione di elusione fiscale; - 2) Gli strumenti antielusivi di diritto tributario; - 3) L'elusione e il sistema sanzionatorio amministrativo; - 4) L'evoluzione della giurisprudenza verso la tutela penale; - 3) La vicenda "Dolce & Gabbana" e il *revirement* della Corte di cassazione; - 4) Segue: le critiche sul piano tributario; - 5) Segue: le critiche sul piano penale.

### **Sezione I**

#### **La confisca nei reati tributari**

#### **1) La confisca in generale**

Il contrasto alle diverse forme di criminalità operanti nel nostro Paese ha messo in luce la necessità di predisporre nuovi strumenti atti ad aggredire le ricchezze frutto della commissione di illeciti penali. Solo una rapida azione volta a neutralizzare i vantaggi economici derivanti da reato – cioè gli obiettivi perseguiti dai programmi d'azione della moderna "criminalità da profitto"<sup>553</sup> – è difatti in grado di garantire l'effettività dell'intero sistema penale<sup>554</sup>.

---

<sup>553</sup> Come osservato in dottrina, con il termine "criminalità del profitto" ci si riferisce al crescente fenomeno che vede, appunto, profitti derivanti da reato investiti non già in altre attività criminali, bensì in attività proprie dell'economia legale. Le moderne organizzazioni criminali – oramai operanti secondo logiche imprenditoriali – tendono sempre più ad insinuarsi nell'economia "lecita" al fine di investire i propri proventi e, soprattutto, per creare ulteriori occasioni di guadagno attraverso nuove

Considerata questa esigenza, il patrimonio non è più solo un diritto fondamentale di rango costituzionale (art. 42 Cost.), da tutelare sia nell'interesse dei singoli sia nell'interesse collettivo, per l'importanza che esso riveste per le eventuali iniziative economiche (art. 41 Cost.), ma diviene al contempo possibile oggetto dell'intervento punitivo dell'ordinamento giuridico<sup>555</sup>.

Come è noto, l'istituto principalmente impiegato per perseguire questo scopo è la confisca la quale, soprattutto negli ultimi anni, ha subito un vero e proprio adattamento ai più importanti settori del diritto penale economico. Ciò è avvenuto in ragione della sua natura polimorfa in quanto, posto il dato comune della privazione di beni conseguenti ad un illecito, essa può assumere le funzioni di misura ablativa, per lo più di diritto amministrativo o penale<sup>556</sup>.

Prima di analizzare nello specifico la confisca applicata al settore penal-tributario, appare opportuno ricordare i tratti fondamentali della disciplina che, pur con le innovazioni degli ultimi anni, rimane quella dettata dal codice penale.

---

azioni illecite, il più delle volte nascoste all'interno dei settori produttivi dell'economia nazionale. L'effetto ultimo è quello dell'alterazione delle regole della concorrenza proprie di una sana economia. Cfr. L. FORNARI, *Criminalità del profitto e tecniche sanzionatorie. Confisca e sanzioni pecuniarie nel diritto penale "moderno"*. Padova, 1997, 7.

Per un attento esame del fenomeno, si veda anche G. MINUTOLI, *L'impresa mafiosa tra regole di mercato, insolvenza e gestione pubblicistica delle aziende sequestrate e confiscate*, in *Crisi d'impresa ed economia criminale* (a cura di G. Minutoli), Milano, 2011, 3 ss.

<sup>554</sup> Cfr. A. ALESSANDRI, *Attività d'impresa e responsabilità penali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2005, 534 ss.

<sup>555</sup> In tal senso, D. FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale*, Bologna, 2007, 1 ss.

<sup>556</sup> Cfr. G. BELLAGAMBA-G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, op. cit., 38, i quali affermano che la confisca «può presentarsi con varia natura giuridica, in quanto essa può essere disposta per diversi motivi e indirizzata a varie finalità, così da assumere natura e funzione di pena, o di misura di sicurezza ovvero di misura giuridica civile o amministrativa».

Attenta dottrina, nel ricordare che la confisca è prevista anche in altri rami del diritto (ad esempio nel diritto internazionale e nel diritto marittimo), è dell'opinione che essa non corrisponda ad un istituto unitario, per la semplice previsione del medesimo effetto ablativo, bensì ad istituti che si differenziano per finalità diverse, sicché «non di confisca bisogna parlare ma piuttosto di confische, accomunate dall'effetto di espropriazione di beni e di cose del privato in favore dello Stato». Così, F. FURFARO, voce *Confisca*, in *Dig. disc. pen., Agg. terzo, Tomo I*, Torino, 2005, 201.

Altra dottrina ha acutamente osservato che l'istituto si presta (data la sua natura multiforme) al perseguimento delle più diverse finalità politico-criminali (punitiva, preventiva, compensativa/riparatoria). In particolare, proprio la collocazione extrapenale – consacrata nei primi orientamenti giurisprudenziali – ha consentito una più agevole applicazione in chiave "efficientista", in quanto si tendeva così ad escludere in molti casi «la piena applicazione dei principi garantistici previsti dalla Costituzione e dalle fonti internazionali per la materia penale [...] ampliandone notevolmente l'ambito di applicabilità». Così, E. NICOSIA, *La confisca, le confische – funzioni politico-criminali, natura giuridica e problemi ricostruttivo-applicativi*, Torino, 2012, 182.

Anche la Corte costituzionale – in alcune sentenze degli anni Sessanta – avvertiva che la confisca può presentarsi, nelle leggi che la prevedono, con varia natura giuridica e che il suo contenuto consiste sempre nella privazione di beni economici. Tale privazione, tuttavia, può essere disposta per diversi motivi e indirizzata a varie finalità «si da assumere, volta per volta natura e funzione di pena o di misura di sicurezza, ovvero anche di misura giuridica civile e amministrativa, con l'effetto che viene in rilievo non una astratta e generica figura di confisca, ma, in concreto, la confisca così come risulta da una determinata legge». Così, Corte Cost., sentenze 25 maggio 1961, n. 29 e 4 giugno 1964, n. 46, in [www.giurcost.org](http://www.giurcost.org).



Il vigente codice disciplina, in primo luogo, la confisca *ex art.* 240 c.p. come unica misura di sicurezza “reale”; essa consiste nella espropriazione delle cose, mobili o immobili, “che servirono o furono destinate a commettere il reato ovvero che ne rappresentano il prodotto, il profitto o il prezzo”.

A differenza delle altre misure di sicurezza<sup>557</sup>, la confisca presuppone una valutazione *ope legis* sulla pericolosità della cosa, senza peraltro escludere, anche se in via indiretta, un apprezzamento sulla pericolosità del reo: essa, difatti, tende a prevenire la commissione di nuovi reati evitando – attraverso l’espropriazione a favore dello Stato – che le cose di provenienza illecita o comunque collegabili al reato rimangano in circolazione ed inducano il soggetto che ne ha la disponibilità a commettere nuovi reati<sup>558</sup>.

Ai sensi dell’art. 240 c.p. l’adozione della misura può essere “facoltativa” ovvero “obbligatoria”:

- a) è facoltativa quando, in caso di sentenza di condanna, il giudice ravvisi una correlazione – ossia un rapporto causale, diretto ed immediato – tra la *res* e il reato posto in essere, oppure qualora il mantenimento della cosa nella disponibilità dell’agente possa costituire occasione per la commissione di ulteriori reati. Il Giudice, in tale ipotesi, è quindi chiamato a compiere una valutazione sul pericolo di recidiva nel reato, ricavabile non solo dalle caratteristiche intrinseche della cosa, ma anche dalle caratteristiche della personalità del reo e delle modalità di commissione del crimine;
- b) è invece obbligatoria (art. 240, comma 2, c.p.) quando abbia ad oggetto le cose ottenute come prezzo del reato e quelle la cui fabbricazione, detenzione o alienazione costituisce reato, anche se non è stata pronunciata condanna. Ulteriore ipotesi ri-

---

<sup>557</sup> L’applicazione delle misure di sicurezza personali richiedono, quale presupposto indefettibile, una valutazione in ordine alla pericolosità sociale del reo, posto che – *ex artt.* 202 e 203 c.p. – non si può applicare una misura di sicurezza ad un soggetto non pericoloso. Come si sa, due sono i presupposti applicativi: a) il *presupposto obiettivo* – che prescinde dall’imputabilità del reo – è la commissione di un reato o di un «quasi reato» (artt. 49 commi 2 e 4 c.p., ed art. 115 c.p.); b) il *presupposto soggettivo* è individuabile nella pericolosità sociale del soggetto, la quale ricorre quando appaia probabile che il reo commetta nuovi fatti previsti dalla legge come reati. A seguito dell’abrogazione dell’art. 204 c.p. (che prevedeva una sorta di pericolosità presunta per legge) ad opera dell’art. 31 l. 663/1986, “tutte le misure di sicurezza personali sono ordinate previo accertamento che colui il quale ha commesso il fatto è socialmente pericoloso”. Cfr., T. PADOVANI, *Diritto penale, op. cit.*, 340.

<sup>558</sup> La disponibilità di cose idonee a costituire strumenti per commettere reati, o che comunque provengono da un reato, funge da evidente incentivo per il reo a commettere altri illeciti. Non sarebbe corretto ritenere che la confisca sia del tutto svincolata dal presupposto della pericolosità sociale del reo: la pericolosità della cosa – presupposto della confisca – è comunque una pericolosità che può essere trasposta nel soggetto che di fatto sopporta l’espropriazione. Tale concetto, per la dottrina maggioritaria, è da intendersi non come attitudine a produrre di per sé un danno, ma piuttosto come una possibilità o probabilità che la cosa, qualora sia lasciata nella disponibilità del reo, costituisca per lui occasione per la commissione di nuovi reati. Evidenzia questa contrapposizione, F. MAZZACUVA, *Confisca per equivalente come sanzione penale: verso un nuovo statuto garantistico*, in *Cass. pen.*, 2009, 9, 3420 ss. (si veda la nota n. 2).

Anche in giurisprudenza si è affermato che per l’applicabilità della confisca sussiste il presupposto della pericolosità sociale del soggetto, che tuttavia «non nasce da una considerazione della personalità della persona in sé, quanto piuttosto dal collegamento con la cosa oggetto della confisca, che può rappresentare uno stimolo alla commissione di altri reati», Cfr., Cass. Sez. Un., sent. 13 gennaio 1995, n. 2, in *CED Cass.*, Rv. 200512.

guarda, infine, la confisca di beni o strumenti informatici o telematici utilizzati per la commissione di particolari reati<sup>559</sup>.

Per espressa previsione dei commi terzo e quarto dell'art. 240 c.p., la confisca non si applica al prezzo, al prodotto e al profitto del reato, "se la cosa appartiene a persona estranea al reato"; inoltre non si applica alle cose di fabbricazione, uso, porto detenzione o alienazione abusiva se, oltre ad appartenere a persona estranea al reato, l'attività che le concerne può essere consentita "mediante autorizzazione amministrativa".

Rispetto alla versione ordinaria, il legislatore ha progressivamente ampliato i confini applicativi fino a delineare, in specifici settori, delle nuove ipotesi di confisca obbligatoria.

Una importante estensione si è avuta, ad esempio, attraverso la riformulazione dell'art. 445 c.p.p. (l. 12 giugno 2003, n. 134) per opera del quale è consentito procedere alla confisca nel rito patteggiato non solo nei casi previsti dall'art. 240, comma 2, c.p., (confisca obbligatoria), ma anche in quelli di cui al primo comma del citato articolo (confisca facoltativa).

Grazie anche alla intervenuta assimilazione sotto molteplici profili della sentenza di patteggiamento alla sentenza di condanna<sup>560</sup>, il giudice, attualmente, nei casi di applicazione di pena su richiesta delle parti, può quindi disporre la confisca di quelle cose suscettibili di rientrare nella casistica di cui all'art. 240, comma 1, c.p.<sup>561</sup>.

Una ipotesi di confisca obbligatoria – qualificata da innegabili collegamenti con il diritto tributario – era già stata prevista dall'art. 12-*sexies* del d.l. n. 306/1992 relativamente al denaro, ai beni o alle altre utilità in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti, per diversi delitti, commessi avvalendosi delle particolari condizioni previste dall'art. 416-bis c.p.

Attraverso tale disposizione, il legislatore ha esteso l'istituto ben oltre i confini dell'art. 240 c.p. Si tratta, infatti, di un'ipotesi di confisca obbligatoria che va a colpire i beni di cui il condannato, anche per interposta persona (fisica o giuridica) risulti essere titolare o avere a qualsiasi titolo la disponibilità. I presupposti per l'applicazione sono: a) la mancata giustificazione, da parte del condannato, della provenienza dei beni, i quali non devono avere necessariamente un rapporto di pertinenzialità con il reato per cui si procede; b) il valore di tali beni, sproporzionato al

---

<sup>559</sup> Si tratta della più recente ipotesi di confisca introdotta dall'art. 1 legge 15 febbraio 2012, n. 12.

<sup>560</sup> Cfr., Cass, Sez. Un., sent. 29 novembre 2005, n. 17781, in *Cass. pen.*, 2006, 2769 ss., con nota di G. SANTALUCIA, *Patteggiamento e revoca di diritto della sospensione condizionale: le sezioni unite mutano orientamento*.

<sup>561</sup> Cfr., E. DOLCINI, *Problemi vecchi e nuovi in tema di riti alternativi: patteggiamento, accertamento di responsabilità e misura della pena*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2009, 2, 569 ss., il quale osserva che «la sentenza di patteggiamento non esclude l'applicabilità della misura di sicurezza della confisca. Ciò vale sia per il patteggiamento *maior*, che consente in generale l'applicabilità di misure di sicurezza, sia per il patteggiamento *minor*, che lascia spazio, tra le misure di sicurezza, alla sola confisca: per effetto delle modifiche introdotte nell'art. 445, comma 1 c.p.p. dalla l. 12 giugno 2003, n. 134, potrà trattarsi sia della confisca obbligatoria ex art. 240, comma 2 c.p., sia della confisca facoltativa ex art. 240, comma 1 c.p.».

proprio reddito dichiarato ai fini delle imposte sui redditi o alla propria attività economica<sup>562</sup>.

D'altronde, sin dalla sua introduzione, la dottrina non ha mancato di evidenziare come essa potesse trovare applicazione anche in campo tributario, qualora il sistema di frode fosse riconducibile ad organizzazioni criminali che presentassero i caratteri associativi di cui all'art. 416-bis c.p., risultanti a seguito di attività di verifica della polizia tributaria<sup>563</sup>.

## 2) Segue: la controversa natura della confisca

Il dibattito dottrinale sorto per definire la natura dell'istituto non ha risparmiato neppure la previsione codicistica sopra descritta.

Mentre l'opinione prevalente sottolinea una sostanziale identità di funzioni che consente di accomunare la confisca alle altre misure di sicurezza<sup>564</sup>, diversa dottrina ritiene che, in realtà, già l'art. 240 c.p. abbia una natura ambigua che trascende le finalità preventive proprie delle misure di sicurezza e che tocchi i profili tipici della sanzione penale. Un esempio è dato dal carattere sostanziale della perpetuità della confisca, il quale impedisce di considerare, a favore del reo, vicende e condotte successive alla condanna<sup>565</sup>.

L'appartenenza alle misure di sicurezza è messa in dubbio, inoltre, proprio nelle ipotesi di confisca obbligatoria: solo l'applicazione facoltativa, viene affermato, appare in grado di orientare l'opzione del giudice in ragione della maggiore o minore pericolosità della *res* (e del soggetto presso cui la cosa si trova), mentre l'applicazione obbligatoria acquisisce una valenza per lo più punitiva<sup>566</sup>.

Tale dibattito ha ritrovato vigore a seguito delle riforme legislative che hanno dettato una disciplina spesso divergente rispetto a quella prevista dall'art. 240 c.p., sia per quanto concerne i casi di "obbligatorietà" della misura, sia per quanto riguarda l'insieme dei beni oggetto d'intervento, per i quali esigenze di difesa sociale condu-

---

<sup>562</sup> Cfr. Cass., Sez. II, 26 febbraio 2009, n. 10549, in *CED Cass.*, per la quale "non è necessaria la sussistenza del "nesso di pertinenzialità" tra i beni e i reati ascritti al soggetto, bensì occorre la sussistenza di un vincolo pertinenziale, di significato peculiare e più ampio, tra il bene e l'attività delittuosa facente capo al soggetto, connotato dalla mancanza di giustificazione circa la legittima provenienza del patrimonio in suo possesso.

<sup>563</sup> Così G. NANULA, *La lotta alla mafia*, Milano, 2000, 85.

<sup>564</sup> Ad esempio, GUARNERI, voce *Confisca* (dir. pen.), in *Noviss. dig. it.*, IV, Torino, 1959; M. MASSA, voce *Confisca* (dir. e proc. pen.) in *Enc. dir.*, VIII, Milano, 1961, 980; M. TRAPANI, voce *Confisca (diritto penale)*, in *Enc. giur. Treccani*, VIII, Roma, 1988, I. Della stessa opinione M. AMISANO TESI, voce *Confisca per equivalente*, in *Dig. disc. pen.*, Vol. Agg. Quarto, Tomo I, Torino, 2008, 194, la quale, pur riconoscendo in capo alla confisca evidenti finalità punitive, ritiene ancora appropriata la collocazione fra le misure di sicurezza.

<sup>565</sup> Cfr., A. ALESSANDRI, voce *Confisca nel diritto penale*, in *Dig. disc. pen.*, III, Torino, 1989, 46.

<sup>566</sup> Analoghe considerazioni si sono avute anche in altri ipotesi di confisca obbligatoria. Parte della dottrina, ad esempio, ha ravvisato una natura sanzionatoria anche nella confisca prevista dall'art. 20 della legge n. 689 del 1981 in ragione di due profili: 1) la natura obbligatoria di tale confisca del profitto dell'illecito amministrativo; 2) la sua applicabilità ai soli responsabili dell'illecito. Così D. FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale*, op. cit., 26.

cono alla «eliminazione o attenuazione di un diretto collegamento eziologico tra beni confiscabili e specifico reato commesso»<sup>567</sup>.

A ciò si aggiunge l'ampio ricorso alla interpretazione estensiva da parte della giurisprudenza, con evidente funzione suppletiva del legislatore, la quale ha più volte applicato l'istituto al di là di quanto espressamente ricavabile dall'art. 240 c.p. a mente del quale l'esercizio di poteri ablativi presuppone la condanna del reo, tranne nelle ipotesi di cose "assolutamente vietate" (art. 240 co. 2, n. 2, c.p.), ossia di oggetti "la cui fabbricazione, uso, porto, detenzione o alienazione costituisce reato".

In alcune sentenze<sup>568</sup>, stigmatizzate dalla dottrina e dalla giurisprudenza maggioritarie<sup>569</sup>, a determinate condizioni, la confisca è stata infatti disposta anche in caso di proscioglimento dell'imputato.

In realtà, anche la stessa Cassazione, contraria a tali ampliamenti (SS. UU. De Maio del 2008), nel ravvisare un vuoto di tutela colmabile dal solo legislatore prende atto che nel sistema penale vi sono sempre più numerose ipotesi in cui la legge riconosce al giudice – *de iure condito* – ampi poteri di accertamento del fatto di reato, che con-

---

<sup>567</sup> Così, G. FIANDACCA - E. MUSCO, *Diritto penale*, op. cit., 815.

<sup>568</sup> Si veda tra la giurisprudenza più recente Cass., sez. II, 25 maggio 2010, n. 2161: le argomentazioni addotte a supporto di tale orientamento estensivo sono le seguenti:

a) il secondo comma dell'art. 236 c.p. sembrerebbe escludere per la misura della confisca l'applicazione del principio generale, sancito all'art. 210 comma 1, c.p., secondo cui "l'estinzione del reato impedisce l'applicazione della misure di sicurezza e ne fa cessare l'esecuzione": da ciò seguirebbe che la confisca, a differenza delle altre misure di sicurezza, andrebbe disposta anche quando si verifici una ipotesi estintiva del reato;

b) il secondo comma dell'art. 240 c.p. – in relazione ai casi di confisca obbligatoria del prezzo del reato e delle cose il cui possesso è vietato – con l'espressione "è *sempre* ordinata la confisca" imporrebbe al giudice di applicare tale misura anche quando manchi una sentenza di condanna, purché nelle ipotesi di confisca facoltativa ex art. 240 comma primo c.p., per le quali è richiesta la pronuncia di condanna.

Per approfondimenti sugli interventi giurisprudenziali estensivi del dato letterale dell'art. 240 c.p. così come delle forme speciali di confisca, si rinvia a M. PANZARASA, *Confisca senza condanna? Uno studio de lege lata e de iure condendo sui presupposti processuali dell'applicazione della confisca*, in *Riv. it. dir e proc. pen.*, 2010, 04, 1672.

<sup>569</sup> In dottrina, per tutti, M. ROMANO, *Sub art. 150*, in Romano-Grasso-Padovani (a cura di), *Commentario sistematico del codice penale*, vol. III, 1994, 19.

In giurisprudenza, cfr. Cass., Sez. Un., sent. 25 marzo 1993, Carlea, in *Cass. pen.*, 1670. L'orientamento contrario all'applicazione della confisca nelle ipotesi in cui non vi sia una sentenza di condanna:

a) nega, per prima cosa, che il combinato disposto degli artt. 236 e 210 c.p. indichi quando le misure di sicurezza patrimoniale debbano essere disposte: viene difatti affermato che i due articoli citati hanno solo la funzione di permettere l'individuazione delle disposizioni dettate per le misure personali che risultano applicabili a quelle reali;

b) afferma, inoltre, una diversa interpretazione dell'avverbio "*sempre*" contenuto nel secondo comma dell'art. 240 c.p. Questo indirizzo, in pratica, è dell'avviso che il legislatore abbia inteso privare il giudice di ogni potere discrezionale, circa l'applicazione della confisca, nei soli casi di confisca obbligatoria previsti al secondo comma dell'art. 240, posto che la valutazione circa la pericolosità della *res* è operata direttamente dal legislatore, in ragione «delle caratteristiche delle cose da confiscare, le quali in genere non richiedono accertamenti anomali rispetto all'obbligo dell'immediata declaratoria di estinzione del reato».

sentono di adottare la confisca (ad esempio del prezzo) anche nelle ipotesi in cui si decida per l'archiviazione del procedimento penale<sup>570</sup>.

In una più recente pronuncia, la Cassazione sembra nuovamente discostarsi dall'insegnamento maggioritario quando ribadisce la legittimità della confisca disposta anche nei casi in cui il reato per il quale si procede risulti estinto per intervenuta prescrizione, essendo ciò perfettamente in linea con la nuova fisionomia del vigente sistema processuale<sup>571</sup>. Il Giudice, per la Suprema Corte, sulla base dei poteri di accertamento già oggi esistenti, può applicare la confisca c.d. obbligatoria se accerta il reato e il rapporto di derivazione che lega la cosa oggetto di confisca al reato stesso. Ciò che delimita l'impiego dell'istituto nei casi in cui non vi sia condanna dell'imputato sembra essere, pertanto, il particolare rigore con il quale il Giudice deve accertare i presupposti della confisca e la necessaria motivazione del percorso logico seguito<sup>572</sup>.

L'applicazione cui sopra si è fatto riferimento è spesso rinvenibile nelle ipotesi speciali di confisca, ove la necessità di tutelare particolari beni giuridici ha spinto la giurisprudenza a far massimo uso di un istituto che, oggi forse più di ogni altro, è in grado di evitare che le conseguenze del reato possano consolidarsi nel tempo. A fronte della sempre maggior imponenza dei fenomeni criminosi, e a volte di una colpevole inerzia del legislatore, la giurisprudenza si è quindi mossa seguendo una logica di incremento di effettività della risposta sanzionatoria, vista altresì l'oggettiva difficoltà di giungere ad una condanna definitiva per talune tipologie di reati.

Ciò, invero, comporta delle innegabili tensioni, non tanto con il principio di legalità – data la formulazione il più delle volte oscura delle disposizioni penali relative provvedimenti ablatori – quanto con gli altri principi di garanzia previsti dalla Costituzione<sup>573</sup>.

Considerato quanto detto sopra, la confisca tende ad assumere sempre più i connotati punitivi tipici della pena accessoria, con la conseguenza che il giudice – quando dispone la misura – è chiamato a rispettare i principi generali del codice penale<sup>574</sup>.

Tale considerazione trova conferma anche in un importato arresto della Corte Europea, la quale si è pronunciata sulla natura della confisca *ex art. 44, comma 2, del d.p.r. n. 380 del 2001 (c.d. confisca urbanistica)*.

Per un consolidato orientamento della giurisprudenza nazionale quella particolare confisca costituirebbe una sanzione amministrativa, da disporre allorché il Giudice accerti la materialità del reato (la sussistenza di una lottizzazione abusiva), in funzione di supplenza della P.A., anche quando il procedimento penale si sia concluso con una sentenza di proscioglimento. La confisca, pertanto, risulterebbe applicabile

---

<sup>570</sup> Cass., Sez. Un., sent. 15 ottobre 2008, n. 38834, in *Giuda dir.*, 2008, 44, 74, con nota di A. NATALINI, *La lunga parentesi sui poteri del giudice sembra un velato monito al Legislatore*, *ivi*, 77-78.

<sup>571</sup> Cass., sez. I, sent. 21 gennaio 2009, n. 2453, in *CED Cass.*, Rv. 243027.

<sup>572</sup> Cass., sez. II, sent. 25 maggio 2010, n. 32273, in *CED Cass.*, Rv. 248409.

<sup>573</sup> Così M. PANZARASA, *Confisca senza condanna? Uno studio de lege lata e de iure condendo sui presupposti processuali dell'applicazione della confisca*, *cit.*

<sup>574</sup> Cfr. F. PALAZZO, *Corso di diritto penale*, op. cit., 574.

anche ai soggetti non colpevoli. Questo indirizzo permane immutato anche a seguito dell'entrata in vigore del d.p.r. 6 giugno 2001, n. 380 (T.U. sull'edilizia), nonostante lo stesso disciplini la confisca per lottizzazione abusiva nell'ambito dell'art. 44 la cui rubrica contiene un esplicito riferimento alle sanzioni penali.

La Corte di Strasburgo investita della questione – con due importanti decisioni entrambe relative al caso “punta Perrotti” – ha affermato la natura penale della confisca ex art. 44 d.p.r. n. 380/2001 in virtù della sua finalità preventiva e repressiva (e non riparatoria), ponendo di fatto tale norma in contrasto con il principio *nulla poena sine lege* contenuto nell'art. 7 CEDU.

I principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria non sono rimasti inascoltati. I Giudici italiani, pur applicando la confisca – nelle sue varie accezioni – anche ai casi in cui non vi è condanna, motivano sia in ordine alla sussistenza dell'elemento oggettivo sia, ed è questa la novità, in merito all'esistenza dell'elemento soggettivo. Proprio in riferimento ai reati di lottizzazione abusiva, la Cassazione ha difatti affermato che non è più sufficiente che si accerti la mera sussistenza materiale del reato ed il nesso esistente tra quest'ultimo e il bene confiscato, ma è altresì necessario individuare anche il profilo di colpa nella condotta del soggetto nei cui confronti la confisca viene ordinata<sup>575</sup>.

### 3) La confisca per equivalente: caratteri generali

Le sempre più elaborate forme di criminalità economica hanno fatto sì che il legislatore predisponesse nuovi strumenti per giungere, in tempi più rapidi, al recupero dei

---

<sup>575</sup> La questione è indubbiamente complessa e non può essere qui riproposta se non in estrema sintesi. Per completezza, si deve infatti precisare che non ogni sentenza di proscioglimento è suscettibile di contenere un adeguato accertamento – del fatto di reato e dell'elemento soggettivo – in grado di legittimare compiutamente l'applicazione della confisca. Appare corretto distinguere a seconda della fase procedimentale in cui il giudice è chiamato a decidere circa il proscioglimento dell'indagato/imputato e a seconda del tipo di provvedimento adottato:

a) nel caso di provvedimento di archiviazione disposto nella fase delle indagini preliminari, è chiaro che non vi può essere l'adozione della misura ablativa. L'indagato non appare sufficientemente garantito dalla possibilità di proporre incidente d'esecuzione ex art. 676, co. 1 e 667, co. 4, c.p.p., in quanto trattasi di procedura camerale dinanzi ad un giudice, quello della esecuzione, che non ha poteri di accertamento eguali a quelli del giudice di merito;

b) anche la fase dell'udienza preliminare – nonostante l'intervenuta modifica dell'art. 425 c.p.p. che consente al g.u.p. di disporre la confisca – presenta evidenti criticità, in quanto sede non deputata all'accertamento della responsabilità penale, ma come vaglio di fondatezza dell'ipotesi accusatoria. Come ricordato anche dalla Corte europea (decisione Paraponiaris c. Grecia) la sentenza emanata a chiusura di questa fase non contiene un compiuto accertamento della colpevolezza dell'imputato e, come tale, è insuscettibile di disporre la confisca;

c) confacente a contenere un provvedimento a carattere ablatorio è la sentenza che chiude il giudizio dibattimentale (o abbreviato) in ragione delle più ampie garanzie processuali (prima tra tutte la formazione della prova nel contraddittorio delle parti) e la possibilità di impugnare il capo della sentenza che dispone la confisca ai sensi dell'art. 579, co 3, c.p.p.

E' necessario, quindi, che in tale sentenza il giudice abbia motivato in ordine all'accertamento del fatto che costituisce reato e in ragione della colpevolezza dell'imputato secondo il principio della responsabilità oltre ogni ragionevole dubbio.

Per una più analitica distinzione in merito alle sentenze di proscioglimento in grado di contenere la confisca, si rimanda a M. PANZARASA, *Confisca senza condanna?*, cit.

valori frutto di attività criminali. A tal fine, sono state quindi introdotte nell'ordinamento le ipotesi di confisca per equivalente, le quali hanno trovato attuazione specialmente per i reati in cui il profilo patrimoniale assume rilievo, in via principale o mediata, quale bene giuridico tutelato dalla disposizione penale<sup>576</sup>.

I reati di matrice economica si caratterizzano, come detto, per l'estrema rapidità con la quale i beni di provenienza illecita vengono occultati alle indagini e, quindi, alle concrete possibilità di recupero da parte dei soggetti lesi nella loro integrità patrimoniale. Il nuovo istituto, perciò, muove appunto dalla esigenza di individuare i beni in cui si concretizza il vantaggio illecito e, indirettamente, di bloccare tutte quelle attività criminose che ruotano attorno al loro impiego.

Segue che la confisca per equivalente non presuppone la pericolosità oggettiva del bene, né, tantomeno, la pericolosità sociale del reato (o un rapporto diretto con esso): l'unico collegamento con il reato "presupposto" è difatti indiretto e risiede nell'arricchimento provocato dal reato stesso. Attraverso tale particolare confisca, nell'ipotesi in cui i beni costituenti il profitto o il prezzo del reato non siano aggredibili per qualsivoglia ragione – dei quali però sia certa l'esistenza<sup>577</sup> – è possibile agire su altri beni di cui il reo abbia la disponibilità, per un valore corrispondente a quello che avrebbe altrimenti dovuto costituire oggetto della misura ablativa nell'ipotesi di confisca ordinaria<sup>578</sup>.

La possibilità di intervenire su entità patrimoniali diverse da quelle che originano dal reato costituisce la variante più significativa della misura; una variante che mette in secondo piano la logica della pericolosità dei beni oggetto di ablazione e che, come è agevole intuire, sposta tale forma di confisca dal settore delle misure di sicurezza a

---

<sup>576</sup> La dottrina ricorda che l'introduzione di questa variante di confisca è dipesa anche dagli obblighi nascenti dalle fonti sovranazionali.

Ad esempio, lo stesso art. 322-ter c.p. – introdotto dall'art. 3 l. n. 300/2000 – è conseguenza della ratifica ed esecuzione di atti internazionali elaborati in base all'art. k.3 del Trattato sull'Unione europea. Tra i più importanti: 1) la Convenzione sulla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee fatta a Bruxelles il 26 luglio 1995; 2) Protocollo di Dublino del 27 settembre 1996; 3) il Protocollo di Bruxelles del 29 novembre 1996 concernente l'interpretazione in via pregiudiziale, da parte della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, di detta Convenzione; 4) la Convenzione di Bruxelles del 26 maggio 1997, relativa alla lotta contro la corruzione nella quale sono coinvolti funzionari delle Comunità europee o degli Stati membri dell'Unione europea; 5) la Convenzione OCSE di Parigi del 17 dicembre 1997, sulla lotta alla corruzione di pubblici ufficiali stranieri nelle operazioni economiche internazionali. Per un esame delle ragioni che hanno condotto all'introduzione della confisca per equivalente v. M. AMISANO TESI, *voce Confisca per equivalente*, cit., 195 ss.

<sup>577</sup> Cass., sez. V, sent. 16 gennaio 2004, in *Foro it.*, 2004, 2, 685.

<sup>578</sup> La individuazione di un valore equivalente al profitto o al prezzo del reato aggiunge senz'altro complessità al già articolato meccanismo che regola la confisca e, al contempo, «non fa che ribadire gli aspetti peculiari dell'istituto». Cfr., M. AMISANO TESI, *voce Confisca per equivalente*, cit., 193, la quale ricorda altresì che la confisca per equivalente (o di valore) non è prevista in via generale, «ma solo per le ipotesi che la dispongono espressamente», dato che il legislatore «ha preferito stabilire, reato per reato, la possibilità della confisca per equivalente».

Ciò è ricordato anche da A. M. MAUGERI, *La confisca per equivalente – ex art. 322-ter – tra obblighi di interpretazione conforme ed esigenze di razionalizzazione*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2011, 2, 791 ss.

quello delle sanzioni penali<sup>579</sup>. Ciò spiega il carattere residuale del nuovo istituto, potendo essere disposto nei soli casi in cui il legislatore lo preveda espressamente.

Tra le principali ipotesi applicative ricordiamo la confisca di valore: nel delitto di usura (art. 644, comma 6 c.p.), nei delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione (art. 322-ter c.p.), poi estesa alla maggior parte dei reati tributari; nel delitto di truffa aggravata a danno dello Stato o di altro ente pubblico o aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (640-quater c.p.); nonché le ipotesi di confisca per equivalente per il delitto di riciclaggio (d.lgs. n. 231/97); per la tutela della proprietà industriale (l. 23 luglio 2009, n. 99, che ha introdotto l'art. 474-bis c.p.) e, in ultimo, nelle ipotesi di *market abuse*, disciplinate agli artt. 187 e 187-sexies del T.U. della finanza.

Trattasi, come è evidente, di situazioni ove il pregiudizio economico può ricadere o a carico dei privati o, come per il reato di truffa aggravata o dei delitti contro la PA, a carico dello Stato o di altro Ente pubblico, ovvero gravare sull'intero sistema economico come nelle ipotesi di attività criminose collegate alla commissione di reati tributari<sup>580</sup>: per esigenze di tutela effettiva, vi è quindi la necessità di sottrarre al reo

---

<sup>579</sup> Così F. MAZZACUVA, *Confisca per equivalente come sanzione penale, verso un nuovo statuto garantistico*, cit., 3420. Di una forma di prelievo a favore dello Stato a fronte di prelievi illeciti commessi dal reo" parlano G. BELLAGAMBA-G. CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, op cit. 38.

<sup>580</sup> La salvaguardia del sistema economico-finanziario da soggetti che operano in più settori per alterare la concorrenza e per conseguire indebiti vantaggi fiscali, fino ad operare vere e proprie evasioni d'imposta, ha spinto il legislatore, negli ultimi anni, ad estendere lo schema della confisca, nella forma innovata "per equivalente", ad un numero sempre maggiore di fattispecie. Per completezza è necessario ricordare, seppur in breve, le confische che, più di altre, presentano una stretta contiguità con i reati del d.lgs. n. 74 del 2000.

A) A seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 231 del 1997, l'istituto della confisca di valore trova applicazione anche nel delitto di riciclaggio (art. 648 c.p.), ove in precedenza poteva dar luogo solo ad una ipotesi di confisca facoltativa. L'art. 648-quater prevede – per uno dei delitti previsti dagli artt. 648-bis e 648-ter c.p. – una ipotesi di confisca obbligatoria dei beni nel caso di condanna o di applicazione di pena patteggiata (art. 444 c.p.p.). Il giudice, qualora ricorrano tali delitti, dovrà pertanto ordinare la confisca delle cose che costituiscono il prodotto ovvero il profitto, fatto salva l'esclusione qualora i beni confiscabili appartengano a persone estranee al reato. L'ulteriore innovazione è rappresentata dal secondo comma dell'art. 648-quater, per il quale il giudice, nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del primo comma, può disporre la confisca delle somme di denaro, dei beni o delle altre utilità delle quali il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona, per un valore equivalente al prodotto, profitto o prezzo del reato. Infine, di notevole applicazione pratica, ai fini del concreto recupero dei beni formalmente intestati a soggetti diversi dall'autore dei reati presupposto, è il riferimento alla "disponibilità anche per interposta persona": risultano quindi confiscabili anche i beni intestati a terzi (es. società estere) mediante negozi fiduciari, simulati o fraudolenti. L'effettività della nuova disposizione appare aumentata anche grazie alla possibilità attribuita al pubblico ministero di compiere, nel rispetto dei termini di cui all'art. 430 c.p.p., ogni attività di indagine che si renda necessaria circa tutti i beni sottoponibili a confisca ex art. 648-quater.

B) Una ulteriore e più recente forma di confisca è quella prevista dall'art. 15 l. 23 luglio 2009, n. 99, che ha introdotto l'art. 474-bis c.p., il quale accentua il grado di tutela penale del diritto di proprietà industriale.

Il richiamo alla confisca per il delitto di contraffazione e alterazione appare pertinente anche in ragione della connessione evidenziata dall'esperienza quotidiana, ove importatori riescono a immettere nel mercato prodotti con segni distintivi contraffatti grazie al meccanismo della "frode carosello". Il danno conseguente all'impiego delle "cartiere" è duplice: 1) al sistema imprenditoriale nazionale che, a causa dell'ampia distribuzione, subisce, di fatto, una concorrenza per la presenza di prodotti con marchi non rispondenti al vero, non distinguibili dai prodotti originali, e a prezzi solitamente inferiori; 2)



quanto ottenuto delle attività illecite realizzate. Tra tutte le diverse forme di confisca per equivalente sopra menzionate, sembra corretto soffermarsi su quella introdotta nel codice penale all'art. 322-ter dall'art. 3 comma 1 l. 29 settembre, n. 300, in quanto servirà per esaminare la correlativa confisca operante per i reati tributari.

L'articolo è strutturato in tre commi: vediamone in breve la composizione.

- Il primo comma, nella sua prima parte, contempla tutta una serie di reati contro la p.a., commessi anche dai soggetti indicati dall'art. 322-bis comma primo, per i quali è prevista la confisca obbligatoria dei beni che costituiscono il profitto – cioè un vantaggio di natura economica che deriva direttamente dal reato – o il prezzo – ossia il compenso dato o promesso per indurre o determinare a commettere l'illecito – salvo che detti beni appartengano a persona estranea al reato.

La seconda parte del comma primo – di recente ritoccata dal legislatore – prevede che, se non è possibile individuare i beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato, venga disposta la confisca “di beni di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale *prezzo o profitto*”<sup>581</sup>.

---

all'Erario, in quanto attraverso la frode carosello un gran numero di beni attraversano le dogane comunitarie senza essere gravati da dazi, da IVA o da idonea garanzia.

La citata legge, in primo luogo, ha innovato la disciplina generale degli articoli 473 e 474 c.p. che ora puniscono sia la contraffazione e l'alterazione e sia l'uso di marchi o segni distintivi ovvero brevetti, modelli o disegni, e, in secondo luogo, ha previsto una tutela penale per i casi di introduzione nello Stato e il commercio di prodotti con segni distintivi falsi, con la previsione di una circostanza aggravante per i casi di contraffazione realizzata in maniera sistematica attraverso l'approntamento di mezzi e attività organizzate, anche senza associazione aventi i caratteri dell'art. 416 c.p..

L'art. 474-bis c.p. disciplina una ipotesi di confisca obbligatoria delle cose che servono a furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne sono l'oggetto, il prodotto, il prezzo o il profitto a chiunque appartenenti, salvi naturalmente i diritti della persona offesa alle restituzioni e al risarcimento del danno. Anche qui, nel caso in cui non sia possibile eseguire il provvedimento di confisca di quanto indicato, il giudice deve ordinare la confisca di beni di cui il reo ha la disponibilità per un valore corrispondente al profitto. Si applica il terzo comma dell'art. 322-ter c.p.

C) Il legislatore, tra gli ultimi interventi in tema di misure antimafia, ha introdotto una nuova ipotesi di confisca per equivalente per i soggetti sottoposti a condanna o ad applicazione della pena su richiesta, in relazione ai delitti commessi quali appartenenti ad associazioni di stampo mafioso. Con l. n. 136 del 2010 è stato aggiunto il comma terzo all'art. 31 alla l. 646 del 1982 che consente di applicare la confisca di valore ai soggetti già condannati – con sentenza definitiva per taluno dei reati previsti dall'art. 51, comma 3-bis del codice di rito penale, ovvero per il delitti di cui all'art. 12-quinquies, comma 1 del d.l. n. 306/1992 o già sottoposte ad una misura di prevenzione con provvedimento definitivo – che riportino ulteriore condanna, ai sensi dell'art. 31 l. 646/1982, per non aver ottemperato all'obbligo di comunicare per dieci anni ed entro trenta giorni dal fatto, al nucleo di polizia tributaria del luogo di dimora abituale, tutte le variazioni nell'entità e nella composizione del patrimonio concernenti elementi di valore non inferiore ad euro 10.329,14.

Anche in questo caso, quindi, viene meno il nesso di pertinenzialità (causa diretta) tra il prodotto, profitto o prezzo del reato e l'aggressione al patrimonio del condannato o degli altri soggetti eventualmente interposti. La confisca, difatti, non riguarda più i soli “beni a qualunque titolo acquistati nonché il corrispettivo dei beni a qualunque titolo alienati” (art. 31, co. 2, L. 646/1982), ma essa è adottabile anche “per un valore equivalente, di somme di denaro, beni o altre utilità dei quali i soggetti hanno la disponibilità, ogni qual volta non sia possibile procedere alla confisca dei beni acquistati ovvero del corrispettivo dei beni alienati.

<sup>581</sup> Vi è da dire che la previsione della confisca di valore era prevista, in origine, per il solo “prezzo”, inteso come *species* del più ampio concetto di profitto; l'art. 1, comma 75, l. 6 novembre 2012, n. 190, ha inserito dopo le parole “a tale prezzo” le parole “o profitto”.

- Il successivo comma dell'art. 322-ter c.p. regola, in aggiunta, una ipotesi di confisca obbligatoria dei beni che costituiscono il profitto in caso di condanna (o di pena patteggiata) del privato per il reato di corruzione attiva (art. 321 c.p.) commesso anche nei confronti dei soggetti indicati dall'art. 322-bis, comma secondo. È prevista, come per il caso precedente, una confisca per equivalente sui beni di cui il reo ha la disponibilità, "per un valore corrispondente a quello di detto profitto e, comunque, non inferiore a quello del denaro o delle altre utilità date o promesse al pubblico ufficiale o all'incaricato di pubblico servizio o ai soggetti indicati nell'art. 322-bis, comma secondo, c.p."

- L'ultimo comma dell'art. 322-ter c.p., che attiene ad entrambe le ipotesi esaminate, contiene indicazioni operative richiedendo che il giudice, con sentenza di condanna, determini le somme di denaro e individui i beni assoggettati a confisca in quanto costituenti il profitto o il prezzo del reato ovvero in quanto di valore corrispondente al profitto o al prezzo (con il limite minimo, previsto nell'ipotesi di cui al secondo comma, del valore di ciò che è stato offerto o promesso).

La confisca di cui all'art. 322-ter c.p. si qualifica, quindi, per l'assenza del rapporto di pertinenzialità tra il reato e il bene su cui ricade la misura ablativa; oggetto di confisca possono essere, infatti, sia tutti i beni di cui il reo abbia la titolarità, e sia i beni di cui il reo abbia la mera disponibilità pur essendo formalmente di altri, sempreché non siano aggredibili i beni che costituiscono il prezzo o il profitto del reato. La giurisprudenza, sul punto, ha avuto modo di evidenziare che:

- a) qualora il profitto sia rappresentato da denaro non è necessario accertare l'effettiva acquisizione da parte del patrimonio dell'indagato;
- b) anche una semplice impossibilità transitoria di individuare i beni costituenti profitto dell'illecito può giustificare l'adozione della confisca nella forma per equivalente;
- c) il valore del profitto o del prezzo determinano il *quantum* confiscabile.

---

Per i più, la precedente formulazione costituiva «una precisa scelta normativa» intesa a restringere «la portata dell'innovazione e, quindi, anche della confiscabilità, ai soli beni che hanno con l'illecito un collegamento diretto, quali i compensi dati per determinare l'atto illecito». Così, M. AMISANO TESI, voce *Confisca per equivalente*, cit., 201. In tal senso anche A. M. MAUGERI, *La confisca per equivalente – ex art. 322-ter – tra obblighi di interpretazione conforme ed esigenze di razionalizzazione*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2011, 2, 791 ss.

Secondo M. ROMANO, *I delitti contro la Pubblica Amministrazione, I delitti dei Pubblici Ufficiali, artt. 314-335 bis c.p.*, II, ed. Milano 2006, 253, le distinzioni terminologiche adoperate dal legislatore – e le conseguenti limitazioni all'applicabilità della confisca – si spiegherebbero in ragione delle cautele nei confronti dell'istituto, per il fatto che la confisca di valore, a differenza di quella classica, non è ancorata a beni identificabili in rapporto al reato per cui vi è stata condanna.

Altri ritengono, più semplicemente, che la previsione della confisca di valore limitatamente al prezzo del reato – e solo eccezionalmente e con specifico riferimento alle ipotesi di corruzione, anche del profitto – sia il risultato dell'ennesimo caso di un cattivo modo di legiferare, derivato dallo sforzo di allinearsi più strettamente a quanto disposto dalla convenzione OCSE che aveva tenuto distinti, quali oggetti della sanzione ablativa auspicata, la "tangente" del pubblico funzionario e i "proventi" del privato corruttore». Così, F. VERGINE, *Il "contrasto" all'illegalità economica*, op. cit., 103.

Per un esame della distinzione tra prezzo, profitto e prodotto del reato, si veda altresì, M. TRAPANI, voce *Confisca*, in *Enc. giur.*, cit., 2.

Da tali aspetti si ricava, nonostante prime pronunce di segno contrario<sup>582</sup>, la componente sanzionatoria della confisca di valore, in quanto essa prescinde del tutto dalla pericolosità sociale dei beni oggetto di intervento: i beni, infatti, vengono valutati esclusivamente sotto il profilo del loro valore economico, nell'ottica di perseguire il massimo grado di riparazione del danno patrimoniale. Il reo, una volta accertata la responsabilità penale, viene privato in via definitiva del vantaggio economico conseguito dal reato commesso<sup>583</sup>.

Nelle more del processo penale, tale vantaggio viene nel frattempo sottratto a tutte quelle operazioni rivolte all'occultamento dei beni, attraverso la misura cautelare del sequestro finalizzato alla confisca sui beni nella disponibilità dell'indagato, senza che possano rilevare presunzioni o vincoli di diritto civile.

Data per assodata la natura di sanzione penale, ci si deve chiedere a quale categoria la confisca sia riconducibile. Come si sa, il riconoscimento del carattere sanzionatorio di una determinata misura non dipende dalla capacità di incidere sul bene della libertà personale di un soggetto.

Si è detto sopra, infatti, che la Corte Europea dei diritti dell'uomo prescinde dalle rigide classificazioni dei sistemi penali nazionali, così come la dottrina italiana non teme di considerare come "pene" istituti qualificati diversamente dal legislatore.

Pur non potendo trattare diffusamente questa problematica<sup>584</sup>, sembra corretto accennare ai seguenti profili. La confisca di valore:

- presenta un collegamento con la pena pecuniaria proporzionale, la cui entità è calcolata in funzione di un valore determinato in relazione al fatto commesso. A differenza delle pene pecuniarie in generale, la confisca non dipende dai criteri di commisurazione di cui all'art. 133 c.p.

- non sembra riferibile al novero delle pene principali previste nell'art. 17 c.p., in quanto essa presenta alcuni caratteri delle pene accessorie.

La recente giurisprudenza di legittimità, nel riconoscere il carattere sanzionatorio dell'istituto, ha del pari ribadito la natura di statuizione accessoria, l'impossibilità che essa possa riguardare qualsiasi bene del soggetto passivo del reato e – nuovo principio rispetto a quelli sopra esaminati – la necessità che il giudice motivi adeguatamente sulle ragioni per le quali ritenga di disporla<sup>585</sup>.

---

<sup>582</sup> Si segnala l'orientamento, poi superato da più recente giurisprudenza, secondo cui la logica sanzionatoria della confisca, intesa come strumento di prevenzione e di politica criminale, non consente di trasferire la misura patrimoniale della "confisca per equivalente" nel panorama delle pene propriamente intese: Cass., Sez. II, sent. 6 luglio 2006, n. 30729, in *CED Cass.*, rv. 234849.

<sup>583</sup> Attenta dottrina – nonostante le peculiarità della confisca – ritiene che essa rientri pienamente nel novero delle sanzioni penali in quanto misura: a) caratterizzata da una evidente finalità repressiva; b) dotata di una fisionomia strutturale tale da renderne impossibile l'estromissione dall'ambito criminale in favore di quello amministrativo; c) di diretta reazione al fenomeno della criminalità del profitto "con valenza retributiva, deterrente e neutralizzante. Cfr., F. MAZZACUVA, *Confisca per equivalente come sanzione penale*, cit. 3422.

<sup>584</sup> Si rinvia all'esame effettuato da E. NICOSIA, *La confisca, le confische*, op. cit., 45 ss.

<sup>585</sup> V. Cass. Sez. VI, 11 marzo 2010, n. 12508, con nota di S. FABBRETTI, *Patteggiamento e confisca: la Corte estende l'oggetto dell'accordo tra le parti*, in *Cass. pen.*, 2011, 7-8, 2663A.

#### 4) La confisca per equivalente nel d.lgs. n. 74/2000

La confisca – come ricorda autorevole dottrina – ha sempre mantenuto una naturale inclinazione a sostenere, con particolare vigore, gli interessi finanziari dello Stato, specie nei casi in cui è consentita l'espropriazione dei beni che non si presentano come "pertinenti" al reato commesso<sup>586</sup>.

Ciò nonostante, nel settore tributario, solo nella legge finanziaria del 2008 – art. 1, l. 24 dicembre 2007, n. 244 – la confisca per equivalente ha trovato diretta attuazione per quasi tutte le figure di reati tributari, legate al momento dichiarativo così come a quello della riscossione, fuorché per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10)<sup>587</sup>. L'art. 1 della citata legge prevede infatti che si osservino, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'art. 322-ter c.p. per le fattispecie di: dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2); dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3); dichiarazione infedele (art. 4); omessa dichiarazione (art. 5); emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8); omesso versamento di ritenute certificate e di IVA (artt. 10-bis e 10-ter); indebita compensazione (art. 10-quater) e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11)<sup>588</sup>.

Il giudice, per tali reati, ai sensi dell'art. 3 dell'art. 322-ter c.p., deve determinare le somme di denaro o individuare i beni assoggettabili a confisca in quanto costituenti il profitto o il prezzo del reato, ovvero in quanto di valore corrispondente al profitto o al prezzo del reato.

La *ratio* del nuovo istituto viene correttamente individuata «nel superamento di quegli ostacoli o difficoltà per la individuazione dei beni cui si incorpora il profitto iniziale, nonché nella necessità di ovviare ai limiti che incontra la confisca dei beni di scambio o di quelli che ne costituiscono il reimpiego, potendo riguardare beni che non hanno neanche un collegamento indiretto con il singolo reato»<sup>589</sup>.

La giurisprudenza, come per altri rami del diritto penale, ha avuto modo di interrogarsi sulla natura della confisca per equivalente disposta a seguito della commissione di reati tributari, in un settore in cui, forse più di altri, l'istituto è in grado di tutelare l'interesse patrimoniale dello Stato.

Ebbene, il carattere obbligatorio della misura – disposta a prescindere da qualsiasi valutazione di carattere discrezionale – ha di fatto certificato la sua appartenenza al

---

<sup>586</sup> Cfr., A. ALESSANDRI, *voce Confisca nel diritto penale*, cit., 42.

<sup>587</sup> Prima dell'intervento del legislatore, in assenza di una esplicita previsione normativa, si era tentata un'applicazione in via giurisprudenziale della confisca per equivalente nelle ipotesi dei reati tributari ritenuti concorrenti con il reato previsto dall'art. 640, comma 2, n. 1 c.p. Tuttavia, solo attraverso l'espressa estensione dell'art. 322-ter c.p. ai reati tributari è stata approntata una più immediata tutela atteso il carattere obbligatorio della nuova confisca, la quale consente di intervenire su quei beni per i quali non sussiste il rapporto di pertinenzialità con il reato tributario sottostante.

<sup>588</sup> In realtà, come si è visto nei capitoli precedenti, alcune fattispecie penali tributarie sono configurate come reati di pericolo: per aversi reato non è necessario che si produca un danno erariale e, quindi, evasione d'imposta. Ne consegue che in questi casi non può essere disposta alcuna confisca nei confronti del reo.

<sup>589</sup> V. Cass., Sez. VI, 29 marzo 2006, n. 24633, in *Riv. pen.*, 2007, 6, 687.

novero delle sanzioni, accanto alle pene principali ed accessorie già previste dal d.lgs. n. 74 del 2000<sup>590</sup>.

Come per le altre ipotesi di confisca per equivalente, anche nel penale tributario vale quanto già detto in merito alla impossibilità di un'applicazione retroattiva, stante il rispetto dei principi fissati, a livello comunitario, dall'art. 7 della CEDU e, a livello nazionale, dal rispetto dell'art. 25 Cost.

Con specifico riferimento ad una questione di illegittimità costituzionale, sollevata dopo che il giudice aveva ravvisato la responsabilità penale dell'imputato in ordine a reati tributari e fallimentari commessi fino al 2005, la Consulta ha avuto modo di chiarire, in via definitiva, che proprio la mancanza di pericolosità dei beni oggetto di confisca per equivalente e l'assenza di un "rapporto di pertinenzialità" tra reato e beni – quale nesso diretto, attuale e strumentale – conferiscono alla espropriazione una connotazione prevalentemente afflittiva, avente natura "eminentemente sanzionatoria". Il ragionamento della Consulta, pertanto, si conclude ricordando che il nuovo istituto è entrato in vigore dal 1° gennaio 2008 e da ciò segue l'inapplicabilità dell'art. 200 c.p., in luogo del più garantista principio enucleato all'art. 2 c.p.<sup>591</sup>.

La confisca "tributaria", nonostante la natura composita dell'istituto, presenta comunque una funzione ripristinatoria della situazione economica originaria, «modificata dal reo a suo vantaggio con il fatto costituente reato»<sup>592</sup>; costui subirà quindi

---

<sup>590</sup> Sebbene in un primo tempo l'assimilazione della confisca per equivalente alla pena abbia riscontrato qualche resistenza da parte della giurisprudenza – la quale preferiva applicare i principi e le regole proprie delle misure di sicurezza – la natura sanzionatoria è stata infine conclamata anche dalla Consulta, nell'ordinanza n. 97 del 22 aprile 2009 in *www.giurcost.org*.

Altra e più recente giurisprudenza ha comunque chiarito che la previsione della confisca per equivalente ex art. 322-ter c.p. – così come estesa ai reati tributari – non è «uno strumento finalizzato ad assicurare il recupero delle imposte evase, poiché l'Agenzia delle entrate già dispone di poteri di intervento cautelari sui beni del contribuente che si sottrae alla riscossione dei tributi (ipoteca, sequestro conservativo), bensì si è inteso, al fine del rafforzamento degli strumenti di contrasto dell'evasione fiscale, introdurre una vera e propria sanzione penale [...] che si affianca alla pena della reclusione, nei soli casi di violazioni più gravi delle norme tributarie», esplicando «una funzione sostanzialmente punitiva». Così, Cass., sez. III, sent. 12 luglio 2012, n. 46726 (parte non massimata, considerato in diritto), in *www.dejure.giuffre.it*.

<sup>591</sup> Tra le sentenze di legittimità, si veda Cass., sez. II, sent. 5 giugno 2008, n. 28685, in *Riv. pen.*, 2008, 11, 1142; Cass., sez. III, sent. 24 settembre 2008, n. 39173, in *CED cass.*, rv. 241034, la quale ha tra l'altro evidenziato come l'eventuale previsione di retroattività si porrebbe in contrasto anche con l'art. 7, della CEDU, non rilevando – per una diversa interpretazione dell'art. 1, comma 143, l. n. 244/2007 – «il fatto che la disposizione non abbia stabilito espressamente la irretroattività della norma in sede di estensione dell'applicazione dell'art. 322-ter c.p. ai reati tributari». Tra le più recenti, v. Cass., sez. VI, sent. 18 febbraio 2009, n. 13098, in *CED cass.*, rv. 243127; Cass., sez. II, sent. 20 maggio 2009, n. 35968, in *CED cass.*, rv. 245586; Cass., sez. II, sent. 29 settembre 2009, n. 41488, in *Dir. & Giust.*, 2009; Cass., sez. III, sent. 14 gennaio 2010, n. 6293, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 4, III, 72; Cass., sez. V, sent. 26 gennaio 2010, n. 11288, in *Cass. pen.*, 2010, 12, 4406; Cass., sez. III, sent. 7 luglio 2010, n. 35807, in *Riv. pen.*, 2011, 2, 177;

<sup>592</sup> In tal senso Cass., Sez. VI, 18 febbraio 2009, n. 13098, in *CED Cass.*, Rv. 243127; Cass., sez. III, 24 settembre 2008, in *Riv. pen.*, 2009, 486, con nota di R. CHICONE, *La confisca di valore e i reati tributari*.

l'imposizione di un sacrificio patrimoniale, di corrispondente valore, attuato mediante il sequestro preventivo in funzione, per l'appunto, della possibile confisca<sup>593</sup>.

Un simile sacrificio trova legittimità fino a quando permane in capo al reo l'indebito arricchimento derivante dall'illecito posto in essere; pertanto, «quando questo venga a cessare per effetto del pagamento delle imposte evase all'Erario, ovvero col pagamento in favore del terzo garante che agisce in rivalsa per il recupero delle somme versate all'Erario al posto dell'obbligato principale, il vincolo non ha più ragione di essere mantenuto»<sup>594</sup>.

Ne consegue che neppure l'eventuale accordo con l'Amministrazione finanziaria, volto al pagamento rateale dell'obbligazione tributaria, può far venir meno il sequestro preventivo, neppure in caso di un già avvenuto pagamento parziale e della prestazione di una polizza fideiussoria a garanzia dei rimanenti importi. Qualora parte delle rate vengano effettivamente pagate, il reo potrà presentare richiesta di revoca parziale per un valore corrispondente al versato<sup>595</sup>.

Parte della dottrina – pur concordando con la logica di fondo della politica criminale sottesa alla introduzione della confisca di valore – non ha mancato di avanzare perplessità in ordine alla tecnica legislativa che prevede un rinvio ad una disposizione – l'art. 322-ter c.p. – la cui applicazione è stata progettata per intervenire solo in caso di delitti di corruzione<sup>596</sup>.

L'infelice formulazione dell'art. 1, c. 143, della l. n. 244/07, comportava infatti l'effetto paradossale di non consentire l'applicazione della confisca di valore proprio ai reati tributari ai quali il legislatore intendeva rivolgersi, in quanto la confisca del profitto era contemplata, dal secondo comma dell'art. 322-ter, per il solo delitto del corruttore<sup>597 598</sup>.

---

<sup>593</sup> Come precisato anche dalla Suprema Corte, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, disposto per violazioni tributarie commesse dagli amministratori e da altri soggetti concorrenti, non può essere impedito neppure dalla mancata insinuazione dello Stato al passivo di una società dichiarata fallita, in quanto il nuovo strumento ablativo della confisca di valore «non è riducibile alle forme di responsabilità societaria previste dagli ordinari strumenti concorsuali e dalle fattispecie di bancarotta». V. Cass., sez. III, sent. 1 dicembre, 2010, n. 662, in *Cass. pen.*, 2011, 10. 3529.

<sup>594</sup> V. Cass., sez. III, sent. 12 luglio 2012, n. 46726, *cit.*

<sup>595</sup> V. Cass., sez. III, sent. 19 giugno 2012, n. 33587, in *Guida al dir.*, 2012, 71 81. In tal senso anche Cass., sez. III, sent. 16 marzo 2012, n. 30140, *Guida al dir.*, 2012, 46, 92, per la quale «l'eventuale remissione in termini concessa dall'Amministrazione finanziaria per il pagamento dell'imposta in forma rateale non fa venir meno le ragioni del sequestro nel frattempo disposto, ferma restando solo la possibilità di ottenere riduzioni, con la revoca parziale del sequestro, in ragione degli importi di volta in volta versati. Ciò valendo anche nel caso in cui l'accordo transattivo con l'Amministrazione finanziaria abbia contemplato il rilascio di garanzia fideiussoria per l'adempimento, trattandosi solo di una garanzia personale di pagamento non equipollente rispetto ai beni in sequestro».

<sup>596</sup> V. L. DELLA RAGIONE, *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it); si veda, dello stesso autore, *La Suprema Corte ammette il sequestro preventivo funzionale alla successiva confisca per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse dal legale rappresentante*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it).

<sup>597</sup> Come già anticipato, il primo comma del citato articolo disponeva la confisca per equivalente ai soli beni, nella disponibilità del reo, per un valore corrispondente al solo prezzo del reato. Il secondo comma, inerente al solo delitto del corruttore, afferma che la misura ablativa per equivalente può ri-

In conformità ai consolidati (ma contestabili) orientamenti giurisprudenziali, la questione oggi appare superata dato che il legislatore – mediante la nuova legge sulla corruzione – ha da ultimo modificato proprio l'art. 322-ter comma 1 c.p., aggiungendo al “prezzo”, anche il “profitto” del reato quale oggetto della confisca per equivalente (art.1 comma 75 lett. o) l. 6 novembre 2012 n. 190).

Di conseguenza, il sequestro preventivo funzionale alla confisca può essere disposto non solo per il “prezzo” ma anche per il “profitto” del reato – inteso come risparmio economico conseguente alla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale – ipotesi, quest'ultima, prevista appunto dall'art. 322-ter nel suo complesso<sup>599</sup>.

## 5) Il concetto di “disponibilità” dei beni nelle più recenti ipotesi applicative

Descritto l'istituto, è necessario procedere all'esame dei presupposti e delle condizioni che il giudice è tenuto ad individuare e valutare al fine di disporre la confisca di cui all'art. 322-ter c.p.

In primo luogo, come accennato, il giudice deve verificare la ricorrenza di una delle fattispecie previste dal d.lgs. n. 74 del 2000. Unica eccezione riguarda il delitto di cui all'art. 10 del decreto, posto a tutela della trasparenza fiscale del contribuente<sup>600</sup>:

---

guardare i beni “di cui il reo abbia la disponibilità per un valore corrispondente a quello di detto profitto”.

In virtù di ciò la dottrina riteneva che il legislatore avesse inopportuno richiamato il solo primo comma dell'art. 322-ter c.p., con conseguente limitazione della portata applicativa della confisca di valore. In tal senso, si veda L. DELLA RAGIONE, *ult. cit.*, (in nota n. 21). di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato». Di analoga opinione è G. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del “diritto penale del nemico”?*, cit., 17.; nonché O. MAZZA, *La confisca per equivalente fra reati tributari e responsabilità dell'ente (in margine al caso Unicredit)*, nota a Trib. di Milano, Sez. del Riesame, 28 novembre 2011 – 15 dicembre 2011, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it).

Per tutti gli autori citati, quindi, era possibile pervenire all'applicazione della confisca per equivalente solo attraverso un'analogia in *malam partem*.

<sup>598</sup> Di diverso avviso era invece la giurisprudenza, il cui orientamento consolidato riteneva che, per i reati tributari, trovasse applicazione l'intero art. 322-ter c.p. e non solo il primo comma dello stesso. Per vincere le critiche sopra espresse, la Corte era giunta ad affermare che il comma 1 dell'art. 322-ter c.p. non rappresentava una norma di carattere generale, in grado di disciplinare per l'intero la confisca per valore, così come il comma 2 non riguarda una sola fattispecie delittuosa specifica (la corruzione). Anche la norma del comma 1, infatti, era formulata non in termini generali ma con specifico riferimento a singole fattispecie analiticamente elencate (vale a dire i delitti contro la PA compresi tra l'art. 314 all'art. 320 c.p.).

Si veda, tra le ultime sentenze, la già citata, Cass., sez. III, sent. 12 luglio 2012, n. 46726. Tra le altre pronunzie v. Cass., sez. III, 2 dicembre 2011, n. 1199, in [www.dejure.giuffre.it](http://www.dejure.giuffre.it); Cass., sez. III, sent. 27 gennaio 2011, n. 8982, in *Guida al dir.*, 2011, 19, 58. Analogo principio è espresso da giurisprudenza meno recente: Cass., sez. III, sent. 11 novembre 2010, n. 42462, in *Guida al dir.*, 2011, 4, 95, ove si precisa che «una diversa interpretazione della norma ne sancirebbe la totale inapplicabilità ai reati tributari, nonché la manifesta illogicità del dettato normativo».

<sup>599</sup> Così anche O. MAZZA, *Il caso Unicredit al vaglio della Cassazione: il patrimonio dell'ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it).

<sup>600</sup> In dottrina, tuttavia, vi è chi considera una simile esclusione non esente da critiche in quanto la fattispecie dell'art. 10 è comunque strumentale all'accertamento dell'imposta evasa, come nei casi di

con ogni probabilità, una simile scelta si giustifica solo in virtù della difficoltà di ricondurre al delitto *de quo* un profitto, ove non sia possibile contestare al soggetto attivo anche uno degli altri reati tributari che consentono di disporre la misura.

In secondo luogo, il giudice, accertata la responsabilità penale per uno o più delitti sopra richiamati, deve applicare la confisca per equivalente se il profitto o prezzo del reato non vengono rinvenuti, beninteso se viene fornita la prova che il reo li ha conseguiti a seguito della commissione del reato<sup>601</sup>.

Di conseguenza, stante il carattere sanzionatorio sussidiario, se il profitto o il prezzo del reato vengono individuati deve essere disposta la confisca di questi beni e non dei valori equivalenti.

Verificata la sussistenza dei due presupposti sarà quindi possibile disporre una confisca per equivalente sui beni mobili e immobili ricadenti nella sfera patrimoniale dell'imputato e, in generale, su tutti quei beni che non appartengano a terzi estranei al reato.

Il profitto del reato – che in senso lato non è altro che la sommatoria di tutti i benefici economici di derivazione illecita – nei reati tributari ricomprende tutto ciò che viene sottratto all'imposizione (anche sotto forma di un "indebito rimborso" di importi non spettanti) ovvero, in qualunque vantaggio patrimoniale direttamente derivante da reato, anche se consistente in un risparmio di spesa.

Vanno ricompresi in questo concetto, secondo la giurisprudenza, anche gli importi dovuti a titolo di interesse e di sanzione. Tali importi, sebbene accessori all'obbligazione tributaria vera e propria, rientrano, per la norma civilistica di cui all'art. 2752 c.c., tra quanto dovuto all'Erario a titolo di credito privilegiato<sup>602</sup>.

La giurisprudenza ha da subito applicato l'istituto al massimo delle sue potenzialità posto che, si sa, i contribuenti infedeli ben prima delle azioni di accertamento dell'Amministrazione e dell'eventuale condanna penale, trasferiscono il danaro frutto di attività evasiva all'estero o in capo ad altri soggetti.

Da qui la necessità dello Stato di rivalersi su altri beni dei quali il contribuente sia titolare o, quantomeno, abbia nella propria disponibilità. Proprio il concetto di "disponibilità" è indice della rinnovata attenzione verso il fenomeno criminoso dei reati

---

evasione totale delle imposte sui redditi. Così, G. RISPOLI, *La confisca per equivalente nella legge finanziaria 2008*, cit., 198.

<sup>601</sup> Cfr., Cass., Sez. III, 26 maggio 2010, n. 25890, in [www.dejure.giuffre.it](http://www.dejure.giuffre.it), che ha ribadito la legittimità del sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, di somme di denaro sottratte al pagamento dell'IVA, in quanto, per i reati tributari, la confisca di somme di denaro, beni o valori è consentita anche in relazione al profitto del reato. (Nella specie, si trattava di frode fiscale realizzata mediante presentazione di una dichiarazione annuale in cui erano stati indicati elementi passivi fittizi derivanti da annotazione in contabilità di operazioni oggettivamente inesistenti, con sottrazione al Fisco del pagamento dell'IVA dovuta).

<sup>602</sup> Cfr., Cass., Sez. 17 gennaio 2012, n. 1843, in *CED Cass.*, Rv. 253480, ove si chiarisce che «il profitto, quale risparmio del contribuente, non può che essere calcolato con riferimento alla totalità del credito vantato dall'erario, essendo del tutto indifferente la natura delle voci che lo compongono, dato che la condotta illecita è finalizzata ad evitarne complessivamente il pagamento».

Rientra nel concetto di profitto confiscabile anche quanto dovuto a titolo di sanzioni da accertamento del debito tributario. Così, Cass., sez. III, sent. 23 ottobre, 2012, n. 45849, in <http://dottrinaeditto.ipsoa.it/home.jsp>.



tributari. Difatti, la giurisprudenza prima e la dottrina poi – avvalendosi del carattere sostanzialistico del diritto penale – hanno chiarito che tale concetto ricomprende tutte quelle situazioni giuridiche, anche se inferiori alla proprietà come grado di tutela dell'ordinamento giuridico, che consentono il semplice godimento del bene<sup>603</sup>.

Di più, è stato affermato che il requisito della mera disponibilità permette di attrarre nell'area della confisca di valore anche i beni che, sebbene formalmente intestati a terzi, siano in realtà sotto il controllo, diretto o indiretto, del reo. Il giudice, naturalmente, dovrà disporre la confisca solo in caso di adeguata prova della fittizietà dell'intestazione dei beni e, quindi, accertare con il massimo rigore che la titolarità formale è simulata, ovvero che l'indagato si serva del bene in piena autonomia<sup>604</sup>.

Tra le situazioni più ricorrenti nella prassi vi è, ad esempio, la titolarità simulata del bene in capo ad un soggetto estraneo, al fine di rendere non aggredibile il bene in base alle regole del codice civile, o altresì l'esistenza di un patto fiduciario di retrovendita<sup>605</sup>, così come l'ipotesi di beni intestati al coniuge dell'imprenditore. In relazione a quest'ultimo caso, la giurisprudenza ha più volte individuato, anche di recente, gli elementi attestanti la simulazione:

- a) in primo luogo solitamente vi è delega ad operare sul conto del coniuge da parte del soggetto riconosciuto evasore;
- b) in secondo luogo vi deve essere l'effettivo impiego di somme di denaro provenienti dal conto corrente del coniuge, al fine di reperire risorse occulte per l'esercizio dell'attività commerciale o per ripianare la propria posizione debitoria nei confronti di uno o più creditori.

Il medesimo criterio ha poi consentito, in altri casi, sebbene non si sia ancora formato un orientamento univoco, di disporre il sequestro preventivo anche per i crediti vantati nei confronti di un'altra società purché certi, liquidi ed esigibili. Si precisa, infatti, che solo i crediti non contestati e precisamente determinati nel loro ammontare sono assimilabili al concetto di “profitto del reato” come delineato dalla Cassazione; mancando tali caratteri – rileva la Suprema Corte – si tratterebbe di un'utilità futura e incerta e quindi di un bene non ancora nella disponibilità dell'avente diritto, che mai potrebbe assumere i connotati e la natura di profitto<sup>606</sup>.

<sup>603</sup> Si veda, tra i tanti, I. CARACCIOLI, *La confisca per equivalente ed il sequestro preventivo nei reati tributari*, in *Guida ai controlli fiscali*, de Il Sole 24 Ore, n. 3 del 2008.

<sup>604</sup> In tal senso, seppure in tema di bancarotta fraudolenta, si veda Cass., Sez. II, 13 maggio 1996, n. 1632, in *Arch. n. proc. pen.*, 1996, 812.

<sup>605</sup> Cass., Sez. II, 22 dicembre 2006, n. 10838, in *CED Cass.*, Rv. 235827.

<sup>606</sup> La Cassazione, in un primo momento ha ammesso la sola confisca diretta dei crediti ma non quella per equivalente, in quanto, altrimenti, «l'espropriazione priverebbe il destinatario di un bene già nella sua disponibilità in ragione di una utilità invece non ancora concretamente realizzata dal medesimo», Così, Cass., Sez. Un, sent. 27 marzo 2008, n. 266654, in *CED Cass.*, Rv. 239927; Cass., sez. V, sent. 13 gennaio 2009, n. 7718, in *CED Cass.*, Rv. 242568; e Cass., sez. V, sent. 14 dicembre 2011, n. 3238, in *CED Cass.*, Rv. 251721. In dottrina, in tal senso, F. VERGINE, *Il “contrasto” alla illegalità economica*, op. cit., 120.

In altre sentenze, invece, i Supremi Giudici hanno escluso la possibilità di sottoporre a sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente dei soli crediti non connotati da certezza, liquidità ed esigibilità, Così Cass., Sez. VI, sent. 17 giugno 2010, n. 35748, in *www.dejure.giuffre.it*.

## 6) Segue: la confisca di valore nel *trust*

Altra ipotesi ricorrente è quella del *trust* appositamente creato per sottrarre beni alle pretese dei creditori, tra i quali rientra l'Erario. Non rileva, naturalmente, il semplice impiego dell'istituto in quanto, di solito, il *trust* ha lo scopo di creare un patrimonio vincolato per finalità lecite, estranee ad ogni tentativo di frode dei creditori.

Il *trust* è un tipico istituto di diritto anglossassone che si sostanzia in un negozio giuridico fondato sul rapporto di fiducia tra il disponente (*settlor*) e il gestore (*trustee*). Il disponente trasferisce alcuni beni di sua proprietà al *trust* e designa un gestore che li amministra nell'interesse dei beneficiari (*beneficiaries*), individuati in sede di costituzione del *trust* o in un momento successivo, anche per un fine prestabilito<sup>607</sup>.

In buona sostanza, attesa la natura privatistica dell'istituto, il *trust* è essenzialmente un "accordo contrattuale" fra due soggetti privati (spesso legati tra loro da vincoli affettivi molto stretti) per il quale, a differenza di quanto accade per le società di capitali, non sono previsti obblighi di registrazione e non esistono registri pubblici dedicati, né autorità incaricate di vigilanza.

L'effetto principale dell'istituzione di un *trust* – che può assumere variegate forme giuridiche, a seconda dell'obiettivo (lecito) che si vuole perseguire – è la segregazione patrimoniale, in virtù della quale i beni in *trust* costituiscono un patrimonio separato e autonomo rispetto al patrimonio del disponente, del *trustee* e dei beneficiari, con la conseguenza che tali beni non potranno essere escussi dai creditori di tali soggetti.

È facile intuire la forte attitudine di tale istituto – forse più di altri, viste le sue caratteristiche – ad essere utilizzato per fini illeciti e/o elusivi, ancorché lo stesso non sia, *ab origine*, strutturalmente e funzionalmente predisposto per frodare i creditori (e quindi l'Erario quando assume tale veste).

La giurisprudenza, in caso di abuso, forte dei principi generali del diritto civile, è dell'avviso che sia esperibile l'azione giudiziale di nullità, con conseguente ritorno dei beni nella disponibilità e nel patrimonio del debitore infedele. Questa forma di tutela, tuttavia, non è sufficiente per garantire nell'immediato l'interesse erariale: si è quindi profilata la necessità di intervenire, anche in tale caso, con lo strumento della confisca per equivalente.

---

Più di recente la Cassazione – in una questione relativa a "frodi carosello" per le quali era stata disposta la confisca per reati transnazionali – ha fatto di nuovo leva sul concetto civilistico di credito per confermare l'ampiezza dei beni che possono essere aggrediti con questa misura cautelare, il cui oggetto ricomprende tutto ciò che rientra nella disponibilità dell'indagato, ivi compresi i crediti; ha stabilito altresì che il giudice, nel disporre il sequestro, non ha l'obbligo di individuare i singoli beni, proprio in quanto non sussiste alcun nesso di pertinenzialità tra reati e i beni da confiscare. V. Cass., sez. III, sent. 19 aprile 2012, n. 15186, in [www.altalex.it](http://www.altalex.it).

<sup>607</sup> In assenza di una specifica disciplina civilistica interna del *trust*, è necessario ricorrere alla definizione prevista dalla Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985 – ratificata nel nostro ordinamento con legge 364/1989 – secondo cui il *trust* si caratterizza: a) per la separazione dei beni del *trust* rispetto al patrimonio del disponente, del *trustee* e dei beneficiari; b) per l'intestazione dei beni medesimi al *trustee*; c) per il potere-dovere del *trustee* di amministrare, gestire e disporre dei beni secondo il regolamento del *trust* o le norme di legge.

Uno dei più recenti interventi del Giudice di legittimità in sede penale si riferisce ad un insieme di fattispecie – tributarie e fallimentari – contestate ad un soggetto che si era avvalso del meccanismo delle “frodi carosello” per acquistare costosi prodotti elettronici da società comunitarie (in regime di totale neutralità ai fini IVA) e, in seguito, rivendere ad un prezzo inferiore a quello di costo, assumendosi l’IVA a debito che però, come da prassi, non veniva versata all’Erario<sup>608</sup>.

L’astuzia del contribuente infedele si era palesata, nel caso di specie, attraverso la sottrazione di beni ai creditori (tra cui l’Erario) e la costituzione di un *trust*: i beni vincolati figuravano, difatti, come sottratti alla disponibilità del reo e, di conseguenza, ad avviso dei difensori dell’imputato, sottratti all’applicazione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente<sup>609</sup>.

La prassi conosce, infatti, una pluralità di situazioni in cui vi è un vero e proprio abuso del *trust*, in virtù all’elevato livello di *privacy* e dell’autonomia gestoria molto più marcata rispetto a quello di cui ordinariamente godono gli altri istituti che permettono la costituzione di patrimoni autonomi.

Lo strumento giuridico impiegato per attuare l’operazione esaminata dalla Cassazione è quello del *Trust Sham*, ossia un patrimonio vincolato, istituito nel pieno rispetto della normativa di settore, impiegato in frode ai diritti dei creditori e, nella specie, dello Stato per le sue pretese tributarie.

Nel dettaglio non è dato sapere come si articolassero con precisione i rapporti tra i soggetti coinvolti: sembra che il disponente e la di lui moglie avessero vincolato vari immobili – mantenendone la disponibilità e conseguendone di fatto il relativo reddito – all’interno di un *trust* del quale i figli risultavano beneficiari<sup>610</sup>.

A prescindere dalle ricostruzioni proprie del diritto civile, tendenti ad evidenziare i vizi dell’istituto di volta in volta utilizzato (simulazione, nullità radicale per mera apparenza, o nullità per contrarietà all’ordine pubblico), la sentenza penale in esame coglie appieno la problematicità della vicenda e offre una soluzione che trascende gli angusti limiti delle ricostruzioni civilistiche<sup>611</sup>.

---

<sup>608</sup> Cass, Sez. V, 24 gennaio 2011, n. 13276, in *CED cass.*, Rv. 249838, nonché in *Trusts e attività fiduciarie*, 2011, 408 ss.

<sup>609</sup> Il sequestro preventivo per equivalente – applicabile in base al combinato disposto dell’art. 321, comma 1 e 2 c.p.p. e art. 322-ter c.p.p., oltre che degli artt. 1 l. n. 146 del 2006 e 1 comma 143 L. 244 del 2007 – non può difatti estendersi a beni con non siano di proprietà della persona che è accusata di aver commesso il reato; così Cass., Sez. V, 16 gennaio 2004, n. 15445, in *Foro It.*, 2004, 685.

<sup>610</sup> Per un esame civilistico della vicenda, si veda M. LUPOI, *La Cassazione e il Trust Sham*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2011, 9, 469 ss. Ad avviso dell’autore non avrebbe rilievo la semplice affermazione – fatta dal Giudice di legittimità – sulla “triplice veste di disponente, di *trustee* e di beneficiario” ricoperta dal medesimo soggetto. Occorrerebbe, in simili ipotesi, verificare se il *trustee*, in base all’atto istitutivo, è obbligato a compiere determinate attività a favore del beneficiario e, soprattutto, se il *trustee* è sottoposto al controllo dei beneficiari (ad esempio mediante l’obbligo del rendiconto). In caso contrario, si avrebbe un *trust* valido, ma, per volontà del disponente, inopponibile al fisco e, come tale, contrario all’ordine pubblico.

<sup>611</sup> Il diritto penale, è noto, offre esempi in cui gli istituti del diritto civile vengono interpretati in maniera estensiva fino a ricondurre nell’alveo del reato situazioni che invece non dovrebbero rientrarvi in base alla normativa civile. L’esempio classico è tratto da tutte quelle fattispecie che considerano quali elementi strutturali la proprietà, il possesso o la detenzione, ricostruiti dalla giurisprudenza in

In tema di confisca, la Cassazione ribadisce che il diritto penale deve considerare il dato di fatto costituito dalla possibilità, per il soggetto gravato dal provvedimento ablatorio, di utilizzare la cosa. Di conseguenza, quando la legge penale esclude la confiscabilità delle cose appartenenti a persona estranea al reato, il concetto di “appartenenza” deve essere inteso come effettiva indisponibilità del bene da parte di colui che è destinatario della misura.

Ciò detto, la Cassazione ribadisce la correttezza della pronuncia del giudice di merito – e quindi la legittimità della confisca – osservando che l’indagato aveva continuato ad amministrare i beni vincolati nel *trust*, conservandone la piena disponibilità. Da questi elementi, la Suprema Corte ricava che la costituzione del *Trust* è stata un mero espediente volto ad introdurre un diaframma tra patrimonio personale e beni vincolati.

Il principio sopra delineato, a nostro modo di vedere, appare come una logica evoluzione degli orientamenti giurisprudenziali che tendono a valorizzare l’istituto della confisca di valore anche a situazioni non previste dal legislatore, senza tuttavia implicare quelle particolari criticità, delle quali si dirà oltre, che accompagnano la confisca in relazione agli enti. Non si può non convenire con l’estensione dei principi testé affermati «in ogni caso in cui, nonostante l’istituzione di un *trust*, i beni continuano a restare soggetti ai poteri del disponente»<sup>612</sup>.

La ritenuta artificiosità del *Trust*, naturalmente, dovrà essere oggetto di prova in sede processuale, ove rileva non tanto il dato formale del contenuto dell’atto istitutivo, quanto piuttosto la realtà sostanziale: il giudice deve verificare se i beni sono effettivamente rimasti, *de facto*, nella piena disponibilità dell’originario titolare.

## **7) La controversa applicazione della confisca per equivalente a carico degli enti**

Come già accennato, l’adattabilità della confisca a gran parte dei settori del diritto penale ha favorito il suo ingresso anche nel d.lgs. n. 231/2001, il quale disciplina la responsabilità da reato degli enti (persone giuridiche, società e associazioni anche prive di personalità giuridica).

In generale, prima dell’entrata in vigore del decreto n. 231, una tutela contro illeciti commessi da soggetti legati all’ente era offerta dal sistema amministrativo: una prima apertura a simili forme di responsabilità si è avuta, ad esempio, nel regime di solidarietà nel pagamento delle sanzioni di cui all’art. 6 l. n. 689/1981<sup>613</sup> e, in seguito, in ambito tributario, nel già menzionato combinato disposto di cui agli artt. 11,

---

base all’omogeneo criterio dell’effettivo rapporto che lega il soggetto attivo del reato all’oggetto materiale della condotta.

<sup>612</sup> Cfr., A. DI AMATO, *Il sequestro di beni in trust nel procedimento penale*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2011, 9, 474.

<sup>613</sup> L’art. 6, comma 3, della l. n. 689/1981 prevede che “se la violazione è commessa dal rappresentante o dal dipendente di una persona giuridica o di un ente privo di personalità giuridica o, comunque, di un imprenditore, nell’esercizio delle proprie funzioni o incombenze, la persona giuridica o l’ente o l’imprenditore è obbligato in solido con l’autore della violazione al pagamento della somma da questo doluta”.

comma 1, del d.lgs. n. 472/1997 e 19, comma 2, del d.lgs. n. 74/2000, che solo in parte ha consentito di far fronte alle fasce di impunità del sistema penal-tributario il quale, tuttora, formalmente ignora la responsabilità *ex delicto* degli enti.

Solo con il citato decreto n. 231/2001, il legislatore ha tra l'altro superato l'inapplicabilità della misura di sicurezza patrimoniale codicistica, consentendo di disporre, a carico dell'ente collettivo, la confisca di valore del prezzo o del profitto conseguenti al reato<sup>614</sup>.

Sebbene il decreto contenga molteplici forme di confisca (aventi natura diversa l'una delle altre)<sup>615</sup>, quella che qui interessa – disciplinata all'art. 19 – è da intendersi alla stregua di sanzione principale, obbligatoria e autonoma rispetto alle altre pene previste dall'art. 9 (sanzione pecuniaria, sanzioni interdittive e pubblicazione della sentenza)<sup>616</sup>.

Si deve premettere, in base al vigente dato normativo, che i reati tributari non figurano tra i reati-presupposto per i quali risulta applicabile la confisca di valore. Una scelta politico-criminale che desta molte perplessità in quanto sono proprio le organizzazioni complesse ad essere tenute agli adempimenti tributari di maggiore consistenza, i quali se non rispettati danno luogo al conseguimento di indebiti vantaggi anche per l'ente<sup>617</sup>.

---

<sup>614</sup> I provvedimenti a carattere ablativo del d.lgs. n. 231/2001 rappresentano «la conseguenza sanzionatoria di maggior impatto repressivo sul destinatario-persona giuridica del precetto penale» per i reati presupposto commessi da soggetti apicali o subordinati dell'ente. Così, C. E. PALIERO, *False comunicazioni e profitto confiscabile: connessione problematica o correlazione impossibile?*, in *Le Società*, 1, 2012, 65, il quale afferma che la confisca non è certo «la più bagatellare delle sanzioni previste da questo sistema, tenuto conto che la prassi l'ha subito identificata come la più invasiva e temuta della conseguenze di una condanna *ex crimine* dell'ente».

Altra dottrina ha evidenziato che la confisca in questione, ammessa anche nella forma “per equivalente” «ha soppiantato nelle strategie dei Pubblici Ministeri la richiesta, preferita nella prima ora, di applicazione dell'interdizione dall'esercizio dell'attività» U. CALDARERA-R. CALDARONE-A. DELL'ISOLA-G. M. CAREGNANI-R. QUINTANA, *Note in merito alle proposte di modifica del D. lgs. 231/2001*, in *Riv. dott. comm.*, 2011, 1, 37.

<sup>615</sup> Tra le diverse ipotesi di confisca contenute nel decreto sulla responsabilità degli enti, ricordiamo:  
a) la confisca – ex art. 6 comma 5 – del profitto del reato commesso da persone che rivestono funzioni apicali, anche nell'ipotesi particolare in cui l'ente vada esente da responsabilità, la quale integra uno strumento volto a ristabilire l'equilibrio economico alterato dal reato-presupposto. Gli effetti economici del reato – acquisiti dall'ente – verrebbero così annullati in base ad una peculiare misura ablativa che avrebbe, in concreto, la funzione di escludere che l'ente possa beneficiare di un profitto “geneticamente illecito”;

b) la confisca – ex art. 15 comma 4 – del profitto derivante dalla prosecuzione dell'attività in caso di commissariamento dell'ente, la quale sembra avere natura di sanzione sostitutiva, come emerge anche dalla Relazione allo schema del d.lgs. Così, ad esempio, Cass., Sez. Un., 23 marzo 2008, n. 26654, in *CED Cass.*, Rv 239925;

c) la confisca – ex art. 23 comma 2 – che sembra configurare una vera e propria sanzione per il delitto di cui al comma 1 della stessa norma, commesso nell'interesse o a vantaggio dell'ente.

Per un esame approfondito si rinvia a P. CIPOLLA, *Il D. lg. n. 231 del 2001 nella prassi giurisprudenziale, a dieci anni dall'entrata in vigore*, in *Giur. merito*, 2011, 6, 1468.

<sup>616</sup> Cass., Sez. Un., 27 marzo 2008 n. 26654, imp. Fisica Italimpianti SpA e altri, in *CED Cass.*, 239924

<sup>617</sup> In tal senso, L. DELLA RAGIONE, *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, cit. 8. Dello stesso autore, si veda altresì nota a margine di Trib. Foggia, 27 dicembre 2010 (decreto di sequestro preventivo, G.i.p. Protano, *Sul sequestro per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), il quale evidenzia come

Ciò detto, deve registrarsi, anche in questo settore, un forte intervento suppletivo della giurisprudenza<sup>618</sup>, la quale, posta dinanzi al problema della evasione fiscale collegata a forme di criminalità societaria, è intervenuta per neutralizzare il vantaggio economico-patrimoniale incamerato dal contribuente-società, reale beneficiario del profitto illecito<sup>619</sup>.

Nel superare i primi orientamenti di segno opposto<sup>620</sup>, il concetto di “disponibilità” dei beni è divenuto uno strumento per ampliare a dismisura l'utilizzo della confisca per equivalente anche nei confronti dei reati tributari commessi dai legali rappresentanti nell'interesse dell'ente collettivo<sup>621</sup>.

---

tale scelta legislativa si ponga «in netta controtendenza rispetto alla linea evolutiva della più recente legislazione, orientata ad ampliare l'area della responsabilità *ex delicto* dell'ente collettivo».

Altra dottrina, ricordando la soluzione adottata dal legislatore «non universalistica quanto alla definizione dei reati presupposto», si interroga sulla possibile via d'ingresso dei reati tributari nella disciplina del d.lgs. n. 231/01, ad esempio: a) reati tributari purché realizzati in forma associativa, inclusi con la l. n. 94/2009 tra i presupposti del sistema del decreto n. 231; b) delitto di riciclaggio (art. 648-bis c.p.) per il quale il reato tributario diverrebbe reato presupposto. Così, G. FORTI, *Uno sguardo ai “piani nobili” del d.lgs. n. 231/2001*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2012, 4, 1290 ss.; R. ALAGNA, *I reati tributari e il regime della responsabilità da reato degli enti*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2012, 1-2, 406 ss.

<sup>618</sup> Intervento ritenuto da parte della dottrina una «inammissibile estensione analogica in *malam partem*», G. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del “diritto penale del nemico”?*, cit., 17.

<sup>619</sup> Estremamente critica è la dottrina. Ad esempio, si veda I. CARACCIOLI, *Troppo spazio per la confisca per equivalente*, in <http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2012-09-07/troppo-spazio-confisca-equivalente-064121.shtml?uuid=AbWXAHzG>.

Per M.M. SCOLETTA, *Distruzione di documenti contabili e confisca dei beni appartenenti alla società*, in *Le Società*, 2011, 11, 1348, la Cassazione “degrada ad elemento meramente formalistico, sostanzialmente privo di conseguenze in ambito penale, il carattere di autonomia giuridica e patrimoniale della persona giuridica rispetto ai propri rappresentanti legali. Da ciò deriverebbe, secondo l'autore, che la confisca del profitto illecito presso l'ente, al di fuori del d.lgs. n. 231/2001, potrebbe risultare addirittura più ampia e gravosa di quella che sarebbe possibile attuare ai sensi dell'art. 19 d.lgs., n. 231/2001 a seguito della previsione di una diretta corresponsabilizzazione della persona giuridica per il reato presupposto.

<sup>620</sup> Tra le pronunce della Suprema Corte è interessante ricordare la n. 41488 del 2009 in tema di reato complesso. La *quaestio juris* riguardava la responsabilità «amministrativa» dell'ente per il reato di frode fiscale, non ricompreso nella lista di cui agli artt. 24 ss. d.lgs. n. 231 del 2001 e tuttavia includente una delle fattispecie inserite nel catalogo (la truffa ai danni dello Stato).

L'accusa, come è agevole intuire, aveva impiegato l'*escamotage* di scomporre la componente tributaria della fattispecie di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74/2000, per evidenziarne la componente di frode nei confronti dello Stato ed ottenere, in tal modo, il reato presupposto legittimante la confisca per equivalente nei confronti di un ente.

Questa sentenza, anche se anteriore alle Sezioni Unite che hanno escluso il concorso tra i reati di truffa aggravata (640 bis c.p.) e la frode fiscale, riconosce l'operato del principio di specialità *ex art. 15 c.p.* e, da questo, ricava l'impossibilità di applicare agli enti la confisca di valore per i reati tributari. Chiarito il rapporto esistente tra i due reati, il principio insito nella massima è categorico: «qualora il reato commesso nell'interesse o a vantaggio di un ente non rientri tra quelli che fondano la responsabilità *ex d.lgs. n. 231/2001*, ma la relativa fattispecie ne contenga o assorba altra che invece è inserita nei cataloghi dei reati presupposto della stessa, non è possibile procedere alla scomposizione del reato complesso o di quello assorbente al fine di configurare la responsabilità della persona giuridica».

<sup>621</sup> Tale concetto viene inteso «come sinonimo di appartenenza sostanziale, ossia di un rapporto di fatto tra soggetto e la *res* che consente al primo di atteggiarsi rispetto al bene, *uti dominus*, anche in presenza di titolarità formale». In tal senso, F. PRETE, *Reati tributari e confisca per equivalente: la posizione delle società*, in *Cass. pen.*, 2012, 5, 1897, il quale ritiene che «questa impostazione ha il pregio di far salvo il principio per cui la confisca non può incidere su un soggetto diverso dal reo».

In realtà in questo settore, ben più di altri, l'estensione applicativa appare massima in quanto il principio enunciato in alcune pronunzie è quello che vede la confisca eseguibile se sussistono le condizioni richieste dall'art. 322-ter c.p., e se il reo mantenga anche solo il potere di disporre del bene in modo diretto e autonomo: la stessa, invece, è da escludersi «allorquando l'amministratore della società non possa gestire il patrimonio dell'ente in autonomia, ma sia soggetto a vincoli e controlli»<sup>622</sup>.

In una sentenza in particolare, la Suprema Corte si spinge ancora oltre poiché ritiene che la confisca di valore per i reati tributari possa giustificarsi anche solo ai sensi del combinato disposto degli artt. 1, comma 143 l. 24-12-2007 n. 244 e 322-ter c.p. Inoltre, viene affermata – sulla scorta di ragioni di diritto sostanziale e della natura poliedrica dell'istituto – la possibilità di applicare tale confisca in assenza di una colpevolezza in senso tecnico (ossia dell'attribuibilità di una violazione al titolare dei beni confiscati).

In pratica, argomentando in tal modo, la confisca permetterebbe di eliminare dalla circolazione la ricchezza acquisita in maniera non giustificata, per effetto della commissione di reati (anche tributari), a prescindere dalla titolarità data dalle norme civilistiche. Colui il quale si avvantaggia indebitamente dal reato può quindi subire la confisca di quanto ottenuto, sia esso persona fisica, persona giuridica o, più in generale, ente non dotato di personalità.

Di conseguenza, per tale orientamento, non può essere toccato dalla confisca solo chi risulti realmente estraneo al reato, cioè colui il quale non ne ricavi alcuna utilità, pagando ad esempio il giusto prezzo per un bene proveniente da reato, senza conoscere la provenienza. Per contro, non è estraneo chi si arricchisca direttamente per effetto del reato, risparmiando le imposte dovute senza alcuna giuridica giustificazione. Può quindi subire la misura ablatoria anche la società che beneficia dell'avvenuta evasione fiscale, qualora i beni permangano nella disponibilità dell'amministratore, salvo che si dimostri la rottura del rapporto organico che lega l'autore del reato alla società<sup>623</sup>.

---

Invero, come correttamente evidenzia l'autore, l'orientamento indicato nel testo è il frutto di una evoluzione che ha visto pronunce che si pongono ancor più in tensione con i principi generali del diritto penale. Ad esempio, vi è giurisprudenza che ha giustificato la confisca in virtù di una responsabilità cumulativa dell'individuo e dell'ente collettivo, secondo un'analoga applicazione dello schema concorsuale che tuttavia stride con i principi di legalità e di personalità della responsabilità penale (principio ricavato da Cass., Sez. Un., sent. 27 marzo 2008, Fisia Italimpianti S.p.a.);

<sup>622</sup> Così, Trib. di Milano, sent. 15 dicembre 2011, cit.. In dottrina sembrano favorevoli a questo principio A. PERINI, *voce Reati tributari, cit.*, 943 ss.; G. SALCUNI, *I reati tributari, Parte generale*, in A. Manna (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2010, 493.

<sup>623</sup> Il principio risulta confermato da altra sentenza, Cass., sez. III, sent. 9 maggio 2012, n. 38740, in <http://dottrinaediritto.ipsoa.it/home.jsp>, «la legge consente la confisca diretta dei beni che costituiscono il profitto del reato indipendentemente dalla qualifica di concorrente nel reato stesso del soggetto nella cui disponibilità è pervenuto il detto profitto e, qualora si tratti di una società, indipendentemente dal fatto che sia prevista o meno una responsabilità amministrativa per il reato in questione». Unico limite si ha, tuttavia, nell'ipotesi del profitto appartenente a persona estranea al reato: «nel caso di reato commesso da un amministratore di una società il cui profitto sia rimasto nella casse della società stessa, questa non può considerarsi persona estranea al reato, pur se non è prevista una sua responsabilità amministrativa».

Si ripresenta, pertanto, la tendenza ad una vasta applicazione dell'istituto, il quale, soprattutto in materia penal-tributaria, vede oramai assestata la propria natura giuridica di misura repressiva avente funzione general-preventiva.

Per completezza si deve precisare che la questione è lungi dal considerarsi definita, atteso che recenti pronunce sembrano in parte correggere l'orientamento sopra descritto.

I Giudici di legittimità, difatti, ben consapevoli del rischio di forzature derivanti dalla lacuna legislativa, hanno precisato che l'art. 19 d.lgs. n. 231/2001 può trovare applicazione solamente per reati previsti dall'art. 24 e ss. della stessa legge, tra i quali non rientrano i reati fiscali di cui al d.lgs. n. 74/2000<sup>624</sup>: pertanto i beni sociali non sono confiscabili per i reati tributari commessi dall'amministratore in favore della società. Tuttavia, continua la Cassazione «deve essere fatta salva l'ipotesi in cui la struttura societaria costituisca un apparato fittizio, utilizzato dal reo proprio per porre in essere i reati di frode fiscale o altri illeciti, sicché ogni cosa fittiziamente intestata alla società sia immediatamente riconducibile alla disponibilità dell'autore del reato»<sup>625</sup>. Solo in difetto di prova di tale fittizietà, il provvedimento con il quale è disposto il sequestro preventivo in funzione di una futura confisca per equivalente non può trovare legittima applicazione<sup>626</sup>.

La parziale correzione non sembra del tutto impedire, per la Cassazione, il ricorso al concetto di "disponibilità" per disporre sequestri preventivi finalizzati alla confisca di beni del reo vincolati da norme civilistiche all'interno del patrimonio degli enti.

In molti casi di frode fiscale, ad esempio, tale concetto sembra ancora legittimare dinanzi alla Cassazione la confisca di azioni (o di quote di s.n.c.), nonostante la presenza di elaborati intrecci societari posti in essere per impedire ai creditori di tutelare le proprie ragioni e per consentire all'evasore di mantenere le correlative risorse finanziarie<sup>627</sup>.

In particolare, in una recente sentenza della Suprema Corte sembra riemergere, a nostro parere, la funzione compensativo/riparatoria che ha consentito misure ablatorie a carico di enti ancor prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 231/01<sup>628</sup>.

Gli imputati, in quel caso, avevano impiegato l'*escamotage* di attribuire in una società lussemburghese le quote societarie di due aziende italiane. Tali quote, nono-

---

Nell'ipotesi in cui, per qualche ragione, il sequestro diretto del profitto del reato non fosse stato più possibile «allora si sarebbe potuto applicare il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente sui altri beni della società, sia sui beni dell'allora legale rappresentante della stessa ed autore del reato».

<sup>624</sup> Cfr. Cass. pen., ord. 4 giugno 2012, n. 21477, in *www.ipsoa.it*.

<sup>625</sup> Cfr., Cass., sez. III, sent. 14 giugno 2012, n. 25774, in *www.dejure.giuffre.it*.

<sup>626</sup> Stessa conclusione è rinvenibile in Cass., sez. III, sent. 4 luglio 2012, n. 33371, in *www.fiscooggi.it*.

Esclude il ricorso alla confisca per gli enti anche Cass., sez. III, sent. 10 gennaio 2013, n. 1256, in *Corr. trib.*, 2013, 8, 625 ss.

<sup>627</sup> Si veda M. MEOLI, *Il sequestro penale di quote*, in *Il Fisco*, 2010, 15, 2331 e ss. In giurisprudenza si veda, ad esempio, Cass., Sez. II, 10 gennaio 2007, n. 316, in CED Cass. (così come Cass, Sez. I 27 ottobre 2009, n. 42894, in Guida al dir., 2010, 68; Cass. Sez. III, 23 settembre 2010, n. 34505).

<sup>628</sup> Coglie la valenza estensiva dell'istituto, conseguente alla riscoperta della funzione compensativo/riparatoria della confisca, anche E. NICOSIA, *La confisca, le confische*, op. cit., 122 ss.



stante siffatta operazione, erano state comunque confiscate in ragione di reati tributari commessi dagli imputati che, pur privi della titolarità, avevano mantenuto la disponibilità economica dei patrimoni. Infatti, sebbene nel caso di specie mancasse il collegamento tra beni oggetto di sequestro e attività delittuose degli indagati, la Cassazione ha ribadito come la confisca per equivalente non richieda la sussistenza di un titolo di proprietà dell'imputato sui beni oggetto di espropriazione<sup>629</sup>.

In conclusione, nonostante la comprensibile logica sottesa alle estensioni operate dalla giurisprudenza, e considerati anche gli ultimi interventi correttivi, cionondimeno riteniamo che il concetto di "disponibilità" dei beni possa rivelarsi labile e foriero di non sempre prevedibili soluzioni interpretative, le quali sembrano pericolosamente avvicinarsi all'analogia *in malam partem*<sup>630</sup>.

Per questa ragione, appare oramai indifferibile «un intervento legislativo che estenda la responsabilità dell'ente a fattispecie di reato, come quelle tributarie, normalmente realizzate in esecuzione di ben precise (e illecite) scelte imprenditoriali e che producono apprezzabili guadagni in capo alla società contribuente»<sup>631</sup>, beninteso evitando i rischi di duplicazioni sanzionatorie conseguenti ad una ipotetica mancanza di coordinamento con il sistema sanzionatorio extrapenale (quale delineato dall'artt. 11, comma 1, del d.lgs. n. 472/1997)<sup>632</sup>.

## 8) La confisca per equivalente a carico dei concorrenti

Una ulteriore controversa questione riguarda l'applicazione della confisca di valore nei casi di concorso di persone nel reato (art. 110 ss. c.p.).

La problematica della estraneità del bene confiscato rispetto al reato, in parte attutita dall'imprescindibile legame tra il *quantum* della misura ablativa e l'entità del profitto o del prezzo del reato, si carica di ulteriori criticità nel caso di concorso eventuale, relativamente all'entità del valore confiscabile in capo a ciascun concorrente (o, in fase cautelare, all'entità del valore assoggettabile al sequestro preventivo finalizzato alla confisca).

La dottrina maggioritaria, nel rispetto dei principi generali del diritto penale, invoca un'applicazione *pro-quota* al fine di non far gravare la confisca, per l'intero valore

---

<sup>629</sup> V. Cass., sez. IV, sent. 21 marzo 2012, n. 11121, in *www.altalex.it*.

<sup>630</sup> Si veda, in tal senso, P. CORSO, *Reati tributari e persone giuridiche: ancora un forte richiamo al principio di legalità*, in *Corr. trib.*, 2013, 8, 619 ss.

<sup>631</sup> Così. O. MAZZA, *La confisca per equivalente fra reati tributari e responsabilità dell'ente*, cit.; ID, *Il caso Unicredit al vaglio della Cassazione: il patrimonio dell'ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società*, cit.; sullo stesso piano A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, op. cit., 207; F. MUCCIARELLI, *Restituire effettività al sistema penale: un obiettivo non più eludibile (intervista)*, cit., 213.

<sup>632</sup> Cfr., L. DELLA RAGIONE, *La Suprema Corte ammette il sequestro preventivo funzionale alla successiva confisca per equivalente*, cit., il quale correttamente sottolinea che l'eventuale «*surplus* sanzionatorio si caricherebbe di connotati vessatori (sanzione penale per la persona fisica + sanzione tributaria per la persona giuridica + sanzione amministrativa da reato per la persona giuridica) e nuocerebbe, pertanto, all'esigenza di promuovere un apparato di tutela che appaia legittimo e giusto».

del profitto, in capo ad uno solo dei concorrenti. Se la confisca di valore rientra tra le sanzioni penali, si afferma, il giudice deve poter considerare il rapporto esistente tra le conseguenze patrimoniali che ricadono sul patrimonio del singolo e l'entità del contributo da questi effettivamente apportato alla realizzazione del disegno criminoso<sup>633</sup>.

In alcune pronunce la Cassazione, movendo dalla natura sanzionatoria della misura in esame, ha affermato che la stessa può essere disposta nei confronti di ciascun concorrente nei limiti della quota di profitto da questi conseguita, in quanto il patrimonio di ciascun correo può essere toccato solamente in misura corrispondente all'ingiusto profitto incamerato commettendo il reato. Detto valore, di conseguenza, rappresenta il limite della misura adottabile nei confronti di ogni concorrente<sup>634</sup>.

Un diverso orientamento giurisprudenziale distingue, invece, la misura cautelare provvisoria del sequestro preventivo, dalla successiva confisca di valore. Si è affermato che il sequestro non potrebbe eccedere la misura della quota di prezzo o profitto attribuibile ad ogni compartecipe del reato salvo che, in ragione dei rapporti personali o economici esistenti tra i concorrenti o della natura della fattispecie concreta, la quota di prezzo o di profitto imputabile a ciascun concorrente non sia immediatamente individuata o individuabile, ma sia destinata a essere accertata solo in fase di giudizio. Solo in queste ipotesi particolari sarebbe ammissibile, secondo il citato orientamento, un sequestro disposto per l'intero importo nei confronti di ogni concorrente nel reato<sup>635</sup>.

La giurisprudenza più recente, preoccupata di bilanciare il principio di proporzionalità della pena con le ineludibili esigenze di tutelare l'interesse erariale, sembra aderire a quest'ultimo orientamento.

In sostanza, per la Cassazione, la garanzia patrimoniale nei confronti dell'Erario è opportuno che venga data per l'intero da ciascun indagato, con la possibilità di aggredire in via esclusiva il patrimonio anche di un solo concorrente nell'ipotesi in cui

---

<sup>633</sup> Così BALDUCCI, La confisca per equivalente aspetti problematici e prospettive applicative, in *Dir. pen. proc.*, 2011, 2, 233. Id., *Concorso di persone nel reato e confisca per equivalente*, in *Cass. pen.*, 2010, 3104 ss. L'autrice, nell'esaminare la confisca per equivalente in relazione alla disciplina sul concorso di persone nel reato, osserva che il legislatore non ha unificato il trattamento sanzionatorio dei singoli concorrenti ma, al contrario, ha riconosciuto al giudice il potere-dovere di commisurare la pena alla responsabilità di ogni compartecipe. V. anche L. DELLA RAGIONE, *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, cit., e M. PANZARASA, *In tema di confisca per equivalente e associazione per delinquere transnazionale*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), estremamente critici nei confronti di questa giurisprudenza.

Ad avviso di altra dottrina, nell'ipotesi di responsabilità degli enti, una completa attuazione del principio del *favor rei* non potrebbe prescindere dal riconoscimento di un *beneficium excussionis* a favore della persona fisica, la quale si vedrebbe gravata dalla misura ablatoria della confisca solo dopo l'infruttuoso intervento sul patrimonio dell'ente nel cui interesse o vantaggio si sia risolto l'illecito commesso. Si veda, ad esempio, Marzullo, Ancora in tema di sequestro per equivalente funzionale alla confisca del profitto del reato: prime applicazioni (e stessi dubbi dopo l'intervento delle sezioni unite penali), in nota a Cass., sez. II, 6 novembre 2008, n. 45389, in *Cass. pen.*, 2010, 2717.

<sup>634</sup> Così Cass., Sez. VI, 20 febbraio 2009, n. 10690, in *CED Cass.*, n. 243189, nonché Cass., sez. fer., 28 luglio 2009, n. 33409, in *Cass. Pen.*, 2010, 3104.

<sup>635</sup> Cfr. Cass., Sez. VI, 9 luglio 2007, n. 35120, in *CED Cass.*, n. 237290, così come Cass., Sez. VI, 5 maggio 2007, n. 31690, in *CED Cass.*, n. 236900.

si giunga a condanna definitiva. Il condannato che subisca in concreto la confisca potrà poi, secondo la normativa civilistica, agire in regresso interno *pro quota* nei confronti degli altri concorrenti<sup>636</sup>.

D'altronde, è vero che la confisca ha natura di sanzione penale, ma è pur sempre vero che essa sovrintende, grazie alla misura cautelare del sequestro preventivo, al recupero del profitto illecitamente conseguito per effetto del reato. Accanto alla natura sanzionatoria, pertanto, vi è una funzione "di recupero" che, tra l'altro, ha come effetto quello di impedire che il danaro e altri beni confiscati vengano reimpiegati in altre attività criminose che ruotano attorno ai principali reati di stampo economico.

## **9) La confisca per equivalente nei reati transnazionali**

Deve in ultimo ricordarsi come, prima della esplicita previsione di misure ablatorie per i reati tributari, il legislatore avesse previsto nella l. n. 146 del 2006 – legge di ratifica della Convenzione delle Nazioni Unite contro il crimine organizzato transnazionale – una ipotesi di confisca, anche per equivalente, subito impiegata per contrastare le frodi fiscali qualificate dalla transnazionalità della condotta e poste in essere da più soggetti che agiscono con vincolo di organizzazione (art. 11 l. n. 146/2006)<sup>637</sup>.

Un reato è transnazionale, ai sensi dell'art. 3 della citata legge, quando sia punito con la pena della reclusione non inferiore nel massimo a quattro anni e sia coinvolto un gruppo criminale organizzato operante in più Stati.

Un gruppo criminale deve presentare, quindi, il carattere della "stabile organizzazione", ovvero essere composto da tre o più persone che agiscono al fine di commettere uno o più gravi reati al fine di ottenere – direttamente o indirettamente – un vantaggio finanziario o altro vantaggio materiale.

Il carattere della transnazionalità ricorre quando il reato:

- a) venga commesso in più di uno Stato ovvero, pur essendo commesso in uno Stato, una parte essenziale della sua preparazione, pianificazione, direzione o controllo avvenga in altro Stato;
- b) sia commesso in uno Stato, ma sia implicato un gruppo organizzato impegnato in attività criminali in più Stati;
- d) sia commesso in uno Stato, ma i cui effetti sostanziali si manifestino anche in un altro Stato.

---

<sup>636</sup> In tal senso, Cass., sez. V, 24 gennaio 2011, n. 13277, in CED Cass., rv. 249839, ove si è appunto affermato che il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente può interessare indifferentemente ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del profitto accertato, anche se poi l'espropriazione non può essere duplicata e comunque eccedere nel *quantum* l'ammontare complessivo dello stesso profitto.

<sup>637</sup> L'art. 11 della l. n. 146/2006 prevede che laddove non sia possibile la confisca delle cose che costituiscono il prodotto, il prezzo o il profitto del reato il giudice ordina la confisca di somme di denaro, beni o altre utilità di cui il reo abbia la disponibilità anche per interposta persona fisica o giuridica, per un valore corrispondente a tale prodotto, profitto o prezzo.

Ricorrendone i presupposti, è evidente come la confisca sopra delineata si attagli bene al fenomeno delle “frodi carosello” in quanto le fattispecie ricomprese in tale fenomeno criminoso (artt. 2 e 8 d.lgs. 74/2000):

- prevedono la pena della reclusione nel massimo fino a sei anni, superando il limite di cui all’art. 3 l. 146/2006;

- presuppongono una struttura complessa che coinvolge più società e professionisti e che, come sovente accade, opera in più Paesi, alcuni dei quali veri e propri paradisi fiscali.

La norma, all’indomani della sua introduzione, ha poi consentito di aggirare, per le ipotesi delittuose più gravi, il limite della mancata previsione della confisca di valore per reati tributari, nonché di superare le difficoltà di ordine probatorio relativamente alla riconducibilità delle liquidità, a disposizione del contribuente, alla condotta di evasione posta in essere dal medesimo.

Di recente la Corte di cassazione, nella sentenza n. 11969 del 2011 è ritornata sulla complessa questione della esatta individuazione dei limiti di ammissibilità della confisca per equivalente e, in via cautelare, del sequestro preventivo, rapportata nell’ambito dei reati transnazionali<sup>638</sup>.

Nel caso esaminato dalla Suprema Corte, sussisteva un’associazione per delinquere finalizzata a frodi fiscali attuate mediante società residenti in Stati diversi e, quindi, un delitto transnazionale al quale è stata applicata – legittimamente – la confisca per equivalente, nonostante il ricorrente lamentasse l’inapplicabilità dell’istituto all’epoca dei fatti non ancora introdotto.

Per la Cassazione, una efficace tutela dell’interesse erariale impone di attrarre nell’area del profitto del reato associativo il complesso dei vantaggi direttamente conseguenti dall’insieme dei profitti dei delitti fine dell’associazione: sono quindi profitti dell’associazione finalizzata alla frode fiscale anche le imposte risparmiate mediante i delitti tributari o gli indebiti rimborsi, il cui importo deve essere posto a fondamento della quantificazione del valore dei beni da confiscare.

L’ammontare complessivo si riflette sul provvedimento di sequestro, in quanto la Cassazione ha ritenuto possibile procedere per un importo pari al profitto totale, a carico di ciascuno dei correi, mentre la confisca successiva sarà possibile solo *pro quota*.

Per vero, a nostro avviso, sembra che la necessità di perseguire efficacemente il fenomeno in questione abbia spinto la Cassazione a considerare il *quid pluris* che qualifica i reati associativi, nei quali il beneficio dell’associazione cresce quando i reati fine aumentano sia come numero e sia come importanza economica.

Di conseguenza, la Corte sembra ritenere come tanto i reati di frode fiscale quanto gli altri reati fine (che possono toccare diversi settori del diritto penale) siano non solo legati tra loro sulla base del vincolo associativo, ma che addirittura interagiscano determinando l’ammontare del profitto confiscabile.

---

<sup>638</sup> Cass, sez. III, 24 marzo 2011, n. 11969, in *CED Cass.*, rv. 249760.

Ad esempio, nell'ipotesi del delitto di riciclaggio transnazionale avente ad oggetto i proventi del reato di frode fiscale, la confisca per equivalente deve essere rapportata al profitto di tale ultimo reato. Pertanto i proventi delle frodi fiscali costituiscono il profitto anche del reato di riciclaggio in relazione ai soggetti, peraltro tutti legati dal vincolo associativo, che sono autori solo di tale ultimo delitto transnazionale.

Il principio di diritto stabilito dalla Corte di cassazione nella presente pronuncia permette di ampliare, in maniera concreta, la tutela del credito erariale nell'ambito della lotta al fenomeno delle "frodi carosello"<sup>639</sup>.

---

<sup>639</sup> Così, Cass., sez. III, sent. 24 febbraio 2011, n. 11970, in *CED Cass.*, Rv. 249661.

## Sezione II

### L'ultimo intervento del legislatore

#### **La nuova fattispecie in tema di responsabilità di contribuenti e professionisti per falsa documentazione e risposte non veritiere ex art. 11 comma 1 del d.l. n. 201 del 2011**

Si è detto di come la crisi economica ancora in atto abbia ridestato l'attenzione dei vertici dello Stato e di parte dei cittadini sulla gravità del fenomeno dell'evasione fiscale. L'utilizzo della sanzione penale nella repressione di tale fenomeno trova forse la sua massima espressione nel decreto "salva Italia", tra le cui norme spicca una nuova fattispecie, di amplissima portata, in base alla quale fornire atti o dati falsi, ovvero notizie non rispondenti al vero all'Amministrazione finanziaria può comportare responsabilità penale.

Tale nuovo reato – teso stimolare una leale collaborazione tra contribuente e il Fisco – sembra confermare la rinnovata volontà di salvaguardare il corretto e rapido esercizio dei poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, atteso che ambedue le condotte previste dalla fattispecie possono ostacolare le attività di verifica<sup>640</sup>. Sebbene, a nostro avviso, l'interesse giuridico in questione non escluda a priori una tutela di carattere penale, la fattispecie si caratterizza per una infelice tecnica normativa<sup>641</sup>, e per un'ottica «apparentemente distonica rispetto alla *ratio* ispiratrice della riforma dei reati tributari di cui al d.lgs. n. 74/2000»<sup>642</sup>.

Non senza qualche perplessità registrata nei primi commenti, il legislatore sembra temperare le garanzie previste nella l. n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente) per perseguire una più efficace strategia di contrasto all'evasione fiscale «fornendo al Fisco strumenti più invasivi di controllo e transigendo sulla lesione di diritti e degli interessi dei soggetti controllati»<sup>643</sup>.

---

<sup>640</sup> In dottrina, v. A. IORIO-S. MECCA, *Falso ideologico e falso materiale nei reati tributari*, in *il Fisco*, 2012, 5, 698 ss., i quali ritengono che il fine perseguito dal nuovo reato sia quello «di garantire la genuinità della documentazione richiesta dal Fisco».

<sup>641</sup> Nonostante sia comprensibile l'intento perseguito dal legislatore, non altrettanto si può dire della tecnica impiegata. La fattispecie, in virtù dell'elevato livello di approssimazione, può essere ascritta tra quelle leggi penali «malamente redatte senza nessun'attenzione al profilo tecnico ma nella frenesia di poter esibire al più presto il provvedimento legislativo quale testimonianza (o alibi) di un impegno verso l'elettorato». Cfr., F. C. PALAZZO, *voce Legge penale*, in *Dig. disc. pen.*, vol. VII, 1993, 356.

La fattispecie si inserisce pienamente tra quelli leggi – troppo spesso frutto dell'operato del legislatore poco accorto – confezionate in modo approssimativo, ricolme di rinvii che obbligano il cittadino a una faticosa e difficoltosa ricostruzione del testo. La chiarezza deve riferirsi tanto alla formulazione lessicale della disposizione penale, quanto al precetto, il quale deve essere completo e comprensibile sia per le nuove fattispecie e sia per quelle oggetto di modifica. Così, F. RAMACCI, introduzione al volume, *Il sistema della sicurezza pubblica*, a cura di F. Ramacci-G. Spangher, Milano, 2010.

<sup>642</sup> Così, S. CAVALLINI, *Il nuovo delitto di false risposte all'amministrazione finanziaria, tra vecchi e nuove emergenze, norme simboliche ed autentici labirinti interpretativi*, in *Riv. dott. comm.*, 2012, 02, 313.

<sup>643</sup> Cfr. S. LOCONTE, *Responsabilità penale di contribuenti e professionisti*, in *La manovra fiscale di Monti*, in *Guida fiscale di Italia Oggi*, n. 27, 2011, 57 ss. L'obiettivo perseguito, ampiamente pubbli-

Fino all'entrata in vigore della nuova disposizione, i contribuenti che tenevano un comportamento scorretto nei confronti del Fisco incorrevano, in particolare, nella sanzione amministrativa di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 471/1997<sup>644</sup>. Tale disposizione continua a trovare applicazione qualora il contribuente – decidendo di non fornire le informazioni richieste dall'Autorità amministrativa – rimanga inerte o tenga un comportamento meramente reticente in ordine ad elementi e circostanze non note al Fisco (non integrando le condotte che verranno di seguito esaminate).

La previsione di cui all'art. 11 punisce, ai sensi dell'art. 76 del d.p.r. n. 445/2000, chiunque a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli artt. 32 e 33 del d.p.r. n. 600/73, e agli artt. 51 e 52 del d.p.r. n. 633/72:

a) esibisca o trasmetta atti o documenti falsi in tutto o in parte (cioè alterati e/o contraffatti);

b) fornisca dati e notizie non rispondenti al vero<sup>645</sup>. In questo caso – attraverso una condizione obiettiva di punibilità<sup>646</sup> – si è inteso limitare la portata della norma prevedendo che la disposizione si applichi solo “se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configur(i)no le fattispecie del d.lgs. n. 74/2000” (naturalmente, più che di reati tributari conseguenti “alle notizie richieste” dalla Guardia di Finanza o dai funzionari dell'Agenzia delle entrate, si deve intendere che detti reati

---

cizzato da tutta la stampa nazionale, è difatti quello di porre fine ai comportamenti scorretti e rafforzare i controlli sui contribuenti.

<sup>644</sup> L'art. 11 del d.lgs. n. 471/1997 – incluso tra le disposizioni comuni alle imposte dirette e all'imposta sul valore aggiunto – punisce con la sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2.065, salvo che il fatto non costituisca una violazione più gravemente punita le seguenti violazioni:

a) l'omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria, anche se non richiesta al contribuente o a terzi dagli uffici o dalla Guardia di Finanza nell'esercizio di poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, o invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri;

b) la mancata restituzione dei questionari inviati al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di cui alla precedente lettera a), o loro restituzione con risposte incomplete o non veritiere;

c) la inottemperanza all'invito a comparire e a qualsiasi altra richiesta fatta dagli uffici o dalla guardia di finanza nell'esercizio dei poteri loro conferiti.

L'art. 10 del d.lgs. n. 471/1997 – in tema di sanzioni rivolte agli operatori finanziari – prevede la sanzione da euro 2.065 ad euro 20.658, per il caso di omessa trasmissione di dati, delle notizie e dei documenti richiesti ai sensi dell'art. 32, 1 co., n. 7 del d.p.r. n. 600/73 e dell'art. 51, co. 2, n. 7 del d.p.r. n. 633/72, ovvero di trasmissione di documenti non rispondenti al vero i incompleti.

Per completezza, si deve poi ricordare come gli artt. 32 e 33 del d.p.r. n. 600/73, e gli artt. 51 e 52 del d.p.r. n. 633/1972, costituiscano un complesso di norme che, per varie ragioni, si applicano anche all'IRAP, alle imposte indirette sui trasferimenti, allo stesso agente della riscossione, che le utilizza non per acquisire conoscenza di materia imponibile, ma per accertare l'esistenza di beni o crediti pignorabili.

<sup>645</sup> L'attuale testo, che prevede il rilievo penale anche delle condotte di produzione di dati e notizie non veritiere, è il risultato di una precisa scelta del governo Monti il quale, con l'apposizione della questione di fiducia, ha ottenuto l'approvazione senza quelle modifiche che avrebbero inciso sul tenore della disposizione limitando la portata della punibilità alle sole ipotesi di esibizione o trasmissione di atti o documenti falsi.

<sup>646</sup> Così, S. CAVALLINI, *Il nuovo delitto di false risposte all'amministrazione finanziaria, tra vecchi e nuove emergenze, norme simboliche ed autentici labirinti interpretativi*, cit.

vengano configurati a “seguito delle risposte” e quindi reati derivanti dai comportamenti tenuti dal contribuente in adempimento delle richieste<sup>647</sup>).

Dal punto di vista esegetico, la fattispecie presenta gravi criticità per ognuno dei suoi elementi strutturali, tanto da far dubitare che essa possa resistere a futuri interventi della Consulta.

Per prima cosa desta stupore la tecnica di costruzione del nuovo reato, soprattutto nella parte in cui, con colpevole *nonchalance*, viene fatto uso della perniciosa tecnica del rinvio a catena, anche sotto il profilo sanzionatorio: il legislatore non ha difatti indicato espressamente la sanzione nel testo dell’art. 11, bensì ha rinviato al già problematico art. 76 del d.p.r. 28 dicembre 2000, n. 445<sup>648</sup>. Neppure quest’ultima disposizione, tuttavia, è scevra di complicazioni, poiché essa stessa rimanda l’interprete a non meglio definite “pene previste dal codice penale e delle altre leggi speciali in materia”.

L’individuazione della pena è quindi tutt’altro che certa. Mentre tra i primi commentatori<sup>649</sup> vi è chi ritiene che la pena consista nella reclusione “fino a tre anni”, in dottrina il “riferimento al codice penale e alle leggi speciali” viene ricondotto all’art. 483 c.p. (falsità ideologica del privato in atti pubblici) secondo cui “chiunque attesta falsamente al pubblico ufficiale, in un atto pubblico, fatti dei quali l’atto è destinato a provare la verità, è punito con la reclusione fino a due anni”<sup>650</sup>.

Altri autorevoli commentatori, più correttamente, dubitano che il profilo sanzionatorio – causa il rinvio cui si è accennato – sia così facilmente determinabile.

La sanzione, nello specifico, appare diversificata in ragione dalla condotta posta in essere dal contribuente, la quale ricomprende sia le false dichiarazioni (rilasciate in forma scritta come pure oralmente) sia l’uso di atti o documenti falsi.

Mentre la condotta di invio di false dichiarazioni sembrerebbe punibile in virtù della sanzione prevista dall’art. 483 c.p., l’individuazione della sanzione della condotta di uso di atti o documenti falsi presenta invece maggiori problemi di identificazione, poiché dipende dal tipo e dalla natura del documento o atto impiegato dal contribuente (art. 489 c.p.).

Presupposto della condotte illecite sono le richieste di chiarimenti – nella forma di notizie, atti/documenti e in generale informazioni – provenienti tanto dalla Guardia di Finanza quanto dall’Agenzia delle entrate, al fine di verificare la correttezza della posizione fiscale e dirette ad una pluralità di destinatari che assumono la qualifica di soggetti attivi del reato.

---

<sup>647</sup> Così, G. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del “Diritto penale del nemico”?*, cit., 15.

<sup>648</sup> L’art. 76 d.p.r. n. 445/2000, comma 1, dispone che “chiunque rilascia dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso nei casi previsti dal presente testo unico è punito ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia”.

<sup>649</sup> Tra i primi commentatori, v. E. FONTANA, *Conversione in legge del d.l. n. 201/2011: sanzione penale ad ampio spettro per le mendaci comunicazioni e dichiarazioni del contribuente al Fisco*, in *Penale.it*, dicembre 2011.

<sup>650</sup> In tal senso, I. CARACCIOLI, *Inasprimento delle sanzioni penali e raddoppio dei termini per l’accertamento*, cit., 1069.



Per primo il contribuente della cui posizione erariale si dubita, ma anche l'eventuale rappresentante il quale può rispondere a titolo di concorso *ex art. 110 c.p.* con il contribuente (salva l'ipotesi di scuola del rappresentante che agisce all'insaputa del rappresentato e dell'ipotesi, invero remota, del rappresentato che agisce senza percepire il tenore illecito della condotta del rappresentante).

Ebbene, le criticità maggiori si manifestano già in relazione al soggetto attivo. È ben vero che l'evasione fiscale è fenomeno grave e, come già detto, colpevolmente giustificato a livello politico, tuttavia la disposizione dell'art. 11 collide con i principi generali del processo penale, in particolare con il *nemo tenetur se detegere*.

Pare corretta l'interpretazione dottrinale che, nel dettare linee guida all'interpretazione della disposizione in esame, individua nel contribuente – almeno in sede di accessi, ispezioni o verifiche, qualora emergano indizi di reato – la qualifica di indagato. Pertanto dette operazioni devono svolgersi nel rispetto delle garanzie contemplate dal codice di procedura penale, prima tra tutte il diritto al silenzio<sup>651</sup>. Altrettante perplessità riguardano la possibilità di configurare il reato a carico del professionista che abbia prestato la propria attività a favore del contribuente poi sottoposto a verifica. Anche in questo caso vi è un'apposita disposizione – l'art. 200 c.p.p. – che prevede il segreto professionale per alcuni professionisti che abbiano conosciuto l'eventuale commissione di reati nell'esercizio della loro attività di assistenza.

Il problema più delicato è dato, comunque, dall'inserimento dell'ultimo periodo dell'art. 11, con il quale il legislatore intendeva limitare l'applicabilità della nuova fattispecie con riguardo alla condotta di “presentazione di dati e notizie non rispondenti al vero” (poiché è richiesta la configurazione delle fattispecie penal-tributarie). Questa aggiunta stride, invero, con l'impianto del d.lgs. n. 74/2000 e, in special modo, con le fattispecie il più delle volte configurabili a seguito delle notizie raccolte dalle Autorità tributarie – artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 74/2000 – le quali, come già illustrato, necessitano della presentazione della dichiarazione, *dies* della consumazione del reato stesso.

Sembra opportuno distinguere a seconda che: a) gli atti o documenti falsi, o i dati e notizie falsi, siano stati esibiti, inviati o comunicati all'Amministrazione dopo l'utilizzo del loro contenuto nelle dichiarazioni fiscali; b) gli atti o documenti ovvero le notizie o i dati falsi vengano trasmessi o comunicati prima del loro utilizzo in dichiarazione.

Nell'ipotesi *sub a)*, a nostro avviso, deve considerarsi, in linea di massima, che l'invio di documentazione falsa, al fine di supportare una dichiarazione fiscale fraudolenta già presentata, non potrebbe dar luogo alla punibilità in quanto costituisce, anche per il sistema dei delitti tributari, un evidente *post factum* non punibile<sup>652</sup>. I-

<sup>651</sup> Così, G. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del “Diritto penale del nemico”?*, cit. 22.

<sup>652</sup> Il ragionamento sopra riportato, tuttavia, non sembra trovare conferma nell'ipotesi in cui il contribuente invii nuova documentazione per sviare l'operato degli Uffici verificatori: in tale caso non sembra da escludere una ulteriore ed effettiva lesione all'interesse giuridico della trasparenza fiscale.

noltre, sembra valere l'argomentazione secondo cui è da escludere il reato dell'art. 11 in quanto «la rilevanza ai fini di uno dei delitti contemplati dal d.lgs. n. 74 del 2000 non è “causata” dalla esibizione, ma dal comportamento precedentemente tenuto»<sup>653</sup>.

Lo stesso si può affermare per la produzione di dati o notizie non rispondenti al vero: nel caso specifico, questi elementi trovano esposizione nella dichiarazione fraudolenta e pertanto gli stessi sono già in possesso dell'Amministrazione finanziaria, verso la quale il contribuente infedele non ha comunque un dovere di autoincriminarsi<sup>654</sup>.

Quanto all'ipotesi *sub b*), qualora venissero forniti notizie e dati falsi non ancora utilizzati in dichiarazione, a seguito delle informazioni raccolte in sede di accesso, ispezione e verifica (o controlli *ex artt.* 32 d.p.r. n. 600/1973 o *ex art.* 51 d.p.r. n. 633/1972) potrebbe poi non seguire la perfezione di alcuno dei delitti del d.lgs. n. 74/2000. Ciò accadrebbe, ad esempio, qualora non fosse ancora spirato il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi o dell'IVA: in tal caso, infatti, non potrebbe aversi la perfezione del delitto richiesto dalla clausola di esclusione, senza considerare che persino la speciale disciplina dettata all'art. 6 d.lgs. 74/2000 impedisce la punibilità a titolo di tentativo per i delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4<sup>655</sup>.

Se, invece, le notizie e i dati non rispondenti al vero venissero riportati in documenti poi impiegati in dichiarazione, allora non sembrerebbe scorretto escludere la responsabilità per il reato tributario e per la fattispecie in esame, in quanto si realizzerebbe «la condizione, contenuta nel secondo periodo, per la punibilità della condotta di comunicazione»<sup>656</sup>.

Di contro, la diversa condotta di presentazione di atti o documenti falsi non ancora utilizzati in dichiarazione sembrerebbe dar luogo alla responsabilità ai sensi della

---

<sup>653</sup> Si veda ancora, G. FLORA, *Le recenti modifiche*, cit., 23.

<sup>654</sup> Analoghe conclusioni possono essere tratte, per identità di *ratio*, nel caso di trasmissione di atti e documenti o di dati e notizie non veritiere da parte del terzo o del rappresentante, già impiegate a supporto della dichiarazione fiscale: nel primo caso sembra sussistere un *post factum* non punibile per la fattispecie in esame (ma eventualmente il soggetto risponderà di altro reato quale, ad esempio, il delitto di favoreggiamento); nel secondo caso la condotta non appare sanzionabile penalmente «non essendo in alcun modo integrata la condizione obiettiva di punibilità». Così, S. CAVALLINI, *Il nuovo delitto di false risposte*, cit.

<sup>655</sup> Occorre inoltre considerare che alcuni reati tributari richiedono il superamento delle soglie di punibilità; nonostante l'abbassamento di dette soglie, potrebbe accadere, ad esempio, che le stesse non vengano superate e dar luogo, eventualmente, alla sola responsabilità amministrativa.

Vi è, infine, la possibilità che i verificatori ritengano che la falsità si sia verificata in relazione a comportamenti integranti taluno dei delitti tributari, ed inoltrino la relativa *notizia criminis* senza il relativo accertamento della responsabilità penale del contribuente a seguito di archiviazione o di emissione di una sentenza di assoluzione. In tal caso, è evidente, deve cadere anche l'accusa di aver commesso il reato di falsa informativa per il venir meno del requisito cui all'ultimo capoverso dell'articolo 11.

<sup>656</sup> Così, S. CAVALLINI, *Il nuovo delitto di false risposte*, cit., che esclude l'applicazione del principio di sussidiarietà: «diversamente opinando, del resto, le condotte che soggiacciono alla condizione obiettiva di cui al secondo periodo, ove poste in essere dal contribuente, non sarebbero mai passibili di sanzione ai sensi dell'art. 11, l. 214/2011, con discutibile *interpretatio abrogans*, in parte qua, della disposizione».

nuova fattispecie *ex art. 11*. In aggiunta, se, in seguito all'integrazione del reato in esame, il contribuente utilizzasse gli stessi documenti a sostegno di una fraudolenta dichiarazione, risponderebbe anche del corrispondente reato tributario<sup>657</sup>.

---

<sup>657</sup> Anche per il terzo e il rappresentante del contribuente è possibile affermare, previa verifica dell'elemento soggettivo del dolo, che: a) sembra sussistere la responsabilità, eventualmente in concorso con il contribuente, per il delitto dell'art. 11 nell'ipotesi di trasmissione o esibizione di atti o documenti falsi non ancora impiegati a sostegno della dichiarazione fraudolenta ed, eventualmente, anche il corrispondente delitto tributario, qualora perfezionato sulla base dei medesimi atti o documenti; b) può ravvisarsi responsabilità penale *ex art. 11* anche per l'invio di notizie e dati non veritieri se, in seguito, risulta integrata la condizione obiettiva di punibilità.

### Sezione III

#### L'elusione fiscale

##### 1) La nozione di elusione fiscale

L'elusione fiscale, sotto il profilo economico, è un fenomeno che, al pari dell'evasione, produce minori introiti per le casse dello Stato in ragione di determinati comportamenti tenuti dai contribuenti per ridurre la base imponibile e, quindi, il conseguente carico tributario.

Sul piano giuridico, data l'assenza di una definizione normativa, il concetto di elusione appare sfuggente, viste anche le numerose modalità con cui essa può manifestarsi<sup>658</sup>. Ciò dà luogo ad una incertezza terminologica che nasce nel diritto tributario e che, come è agevole intuire, si riverbera nel diritto penale con il dibattito – ancora oggi attuale – della possibile rilevanza penale dell'elusione fiscale.

Per opinione comune, essa viene collocata tra il legittimo risparmio d'imposta e l'evasione che costituisce illecito penale o amministrativo. In realtà siffatta distinzione non sempre emerge con chiarezza: in qualche caso è lo stesso legislatore a peccare di imprecisione, ad esempio in riferimento all'istituto dell'interpello dell'art. 16 d.lgs. n. 74/2000. Nella Relazione al decreto legislativo n. 74 del 2000, si afferma infatti che, nonostante il mancato impiego degli strumenti di interpello, resta salva la possibilità che il contribuente operi nell'ambito della consentita tendenza a risparmiare le imposte, vale a dire nell'ambito della elusione ammessa, senza che per ciò stesso si configuri alcuna ipotesi criminosa<sup>659</sup>.

Quanto espresso, tuttavia, genera confusione in quanto non consente di individuare i tratti che qualificano l'elusione fiscale. Appare quindi opportuno, per esigenze di chiarezza, ricordare la distinzione che intercorre tra l'evasione, l'elusione e gli altri fenomeni collegati all'imposizione fiscale.

Mentre l'evasione, si è visto nei precedenti capitoli, riguarda tutti quei comportamenti capaci di alterare la realtà fiscale attraverso la violazione di specifiche norme tributarie<sup>660</sup>, il risparmio d'imposta è ottenuto con un atto lecito, realizzato in piena autonomia, in luogo di altre operazioni economiche, al fine di eliminare o ridurre l'importo complessivo delle imposte dovute. Nel risparmio d'imposta, quindi, le alternative sono poste dal sistema fiscale su un piano di pari dignità: non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra più possibilità che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento mette a disposizione nella prospettiva di non comprimere, per ragioni fiscali, l'autonomia imprenditoriale<sup>661</sup>.

<sup>658</sup> Nel diritto penale rileva una vera e propria «confusione di linguaggi», A. ALESSANDRI, *L'elusione fiscale*, in *Riv. it. dir e proc. pen.*, 1990, 1075.

<sup>659</sup> La relazione è reperibile nel sito <http://www.finanzefisco.it/Articoli/2000/depen/dlg74.pdf>

<sup>660</sup> L'evasione fiscale – come già detto nel primo capitolo – si realizza attraverso la sottrazione volontaria della base imponibile all'imposizione e comporta il perfezionamento della fattispecie penale tipica, per la quale è, di per sé, concettualmente estraneo ogni riferimento al risparmio d'imposta ovvero al vantaggio tributario.

<sup>661</sup> Si veda, ancora, la R.M. 2 novembre 2001, n. 175/E.

Il risparmio così ottenuto, pertanto, è pienamente legittimo se lo schema negoziale impiegato comporta un trattamento fiscale più favorevole, senza che ciò sia frutto neppure di un mero abuso. Motivazioni di risparmio d'imposta possono indurre il contribuente, ad esempio, a non acquisire un dato bene al fine di non pagare alcuna imposta o, diversamente, spingerlo a porre in essere uno specifico negozio giuridico in luogo di altri per beneficiare di una minore tassazione.

L'elusione fiscale, invece, in senso giuridico-economico comporta un risparmio fiscale in senso lato – più correttamente definibile come *vantaggio tributario* – non conforme alla *ratio* delle disposizioni fiscali e che si distingue, di conseguenza, dal lecito risparmio d'imposta come sopra definito.

Al contrario di quanto detto – complice l'oggettiva difficoltà di inquadrare correttamente l'operazione economica – anche la giurisprudenza a volte confonde la definizione di elusione con quella del risparmio d'imposta.

In alcune sentenze, ad esempio, si legge che il contribuente evita di applicare la tassazione più onerosa in quanto realizza un comportamento “abusivo” aggirando specifiche disposizioni fiscali: viene delineato così il contenuto della elusione. Salvo poi affermare che al contribuente, stante il principio di libertà economica, «deve essere riconosciuta la liceità dell'obiettivo della minimizzazione del carico fiscale»<sup>662</sup>: viene data, con questa precisazione, la definizione di risparmio d'imposta, che viene a sovrapporsi, nei ragionamenti dei giudici, alla elusione.

Ma si è visto che, nell'alternativa tra due o più operazioni, il contribuente non è obbligato a realizzare quella che implica maggiori imposte, potendo condurre i propri affari in modo da limitare la sua contribuzione fiscale<sup>663</sup>. Quanto ottenuto rientra nel legittimo risparmio e l'operazione economica posta in essere non è minimamente censurabile dall'ordinamento, neppure in sede amministrativa-tributaria.

## 2) Gli strumenti antielusivi di diritto tributario

Fatta chiarezza in ordine alle tre diverse situazioni sopra descritte, analizzeremo ora gli strumenti che l'ordinamento ha predisposto per arginare l'elusione fiscale.

Data la rilevanza dell'elusione sul piano dell'interesse erariale, e quindi della sicurezza delle entrate tributarie, in presenza di negozi posti in essere in assenza di valide ragioni economiche, l'ordinamento ha predisposto alcuni istituti aventi spiccato carattere antielusivo che, per parte della dottrina, possono assumere il carattere di vere e proprie sanzioni amministrative.

Tali istituti sono stati appositamente collocati nel diritto amministrativo-tributario quale settore più adatto – sotto il profilo dogmatico – a regolare il fenomeno in esame<sup>664</sup>.

---

<sup>662</sup> Cfr., Cass., 29 settembre 2006, n. 21221, in *Dir. e prat. trib.*, 2007, II, 723.

<sup>663</sup> Cfr., in ambito comunitario, Corte di giustizia, 21 febbraio 2008, causa C-425/06, *Part Service S.r.l.*, al punto 47.

<sup>664</sup> Ciò posto, occorre ricordare come la risposta dell'ordinamento alle condotte elusive appaia ancora frammentaria, comunque in gran parte accentrata alla materia delle imposte sui redditi, peraltro riferi-

Occorre considerare che la soluzione al problema della elusione non può venire dal diritto civile: si ritiene, infatti, che lo strumento della nullità codicistica non sia utilmente impiegabile. Sebbene l'art. 1344 c.c. affermi che è nullo, per illiceità della causa, il contratto che «costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa», tale articolo non riguarda la materia elusiva in quanto le norme imperative cui si riferisce l'art. 1344 c.c. sono norme proibitive di stampo civilistico. Mentre le norme del codice civile statuiscono se un negozio possa o non possa essere stipulato, le norme fiscali perseguono un'altra finalità, ossia disciplinano in via esclusiva le conseguenze fiscali dei negozi regolati dal diritto civile: le norme tributarie non sono riconducibili alle norme imperative di cui all'art. 1344 c.c. e, pertanto, il loro aggiramento non rende illecita la causa del negozio<sup>665</sup>.

Tra gli strumenti oggi presenti nel nostro ordinamento giuridico vi sono apposite norme a contenuto antielusivo, le quali presentano una struttura diversa l'una dalle altre.

A) Una prima ipotesi di norma antielusiva, ideata appositamente per settori di particolare rilievo, è quella che impedisce l'applicazione di una regola generale che, in condizioni normali, permetterebbe una riduzione dell'imponibile. Un esempio lo si ritrova all'interno del TUIR in tutti i casi in cui si preclude o si limita l'utilizzo di perdite pregresse da parte di società (si veda, ad esempio, l'art. 171 comma 7, laddove il legislatore ha previsto limiti alla deducibilità di perdite sociali – da parte della società incorporante – delle perdite della società incorporata). In tali casi, il legislatore impedisce l'applicazione della regola generale, ma è data possibilità all'Amministrazione di disapplicare la norma antielusiva qualora il contribuente dimostri la valida ragione economica che intende compiere.

B) Il carattere antielusivo può qualificare, in una seconda ipotesi, norme che permettono una riqualificazione dei contratti ad opera della Pubblica amministrazione. L'esempio è dato dall'art. 20 del Testo unico del registro, per il quale «l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente».

C) La natura antielusiva, infine, può far sì che una norma attribuisca all'Amministrazione il potere di disconoscere – vale a dire di ricondurre a tassazione – i negozi giuridici che non rispondano a determinati requisiti.

L'art. 37-bis del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, ne è un esempio: l'istituto prevede infatti la inopponibilità all'Amministrazione finanziaria degli atti, dei fatti e dei negozi, anche collegati tra loro, «privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, e a ottenere riduzioni d'imposte o rimborsi altrimenti indebiti».

Ad avviso di autorevole dottrina tributaristica, la norma in esame riguarderebbe soltanto le imposte dirette, essendo inserita nel decreto sull'accertamento di tali impo-

---

ta a specifiche disposizioni. Viceversa, in ambito europeo, grazie all'intervento della Corte di Giustizia delle Comunità europee, si è affermata una tutela in materia di IVA e non in materia di imposte sui redditi che, come detto, non sono ancora oggetto di diretta armonizzazione.

<sup>665</sup> Per tutti, si veda F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2009, 242.

ste, ed avrebbe ha ad oggetto solo talune operazioni fiscalmente rilevanti, vale a dire quelle elencate nel terzo comma dell'art. 37-bis<sup>666</sup>.

In presenza delle due condizioni previste dalla disposizione, vale a dire il vantaggio indebito e l'aggiramento di un obbligo fiscale, l'Amministrazione finanziaria dovrà:

a) confrontare il regime fiscale cui è soggetto il comportamento posto in essere con quello connesso al trattamento evitato;

b) valutare l'esistenza di valide ragioni economiche, ossia che la scelta del contribuente sia mossa da ragioni extrafiscali. Lo scopo economico dell'operazione, di conseguenza, deve essere il medesimo che il contribuente avrebbe perseguito in assenza di vantaggi fiscali.

La giurisprudenza, già da tempo, ha assimilato alla elusione il concetto fiscale di abuso di diritto<sup>667</sup>, che per le Sezioni Unite consiste nel «trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diversa dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale»<sup>668</sup>.

Il vantaggio indebito sussiste tutte le volte in cui il contribuente abbia scelto una tassazione meno onerosa aggirando obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario. In base a consolidata giurisprudenza, è onere dell'Amministrazione finanziaria dimostrare il carattere elusivo della scelta del contribuente, mettendo a confronto «l'asserito comportamento abusato con il comportamento fisiologico aggirato onde far emergere quella anomala differenza incompatibile con una normale logica economica se non per pervenire quel risultato elusivo»<sup>669</sup>.

A causa dello scarno tessuto normativo, la giurisprudenza di legittimità, negli ultimi anni, si è pronunciata più volte in tema di elusione fiscale e abuso di diritto.

L'orientamento maturato in seno alla Corte di cassazione ha ravvisato, nel divieto di abuso di diritto, un principio generale immanente nell'ordinamento giuridico che trova fondamento non tanto nelle norme di derivazione comunitaria, quanto nello stesso principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

---

<sup>666</sup> V. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 248. L'art. 37-bis del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dal d.lgs. 8 ottobre 1997 n. 358, avrebbe un ambito applicativo più ristretto rispetto alla norma in precedenza in vigore – art. 10 l. 28 dicembre 1990, n. 408 – la quale riguardava la generalità delle imposte.

<sup>667</sup> In dottrina, invece, si è delineata una funzione differente dei due concetti. In particolare, è stato affermato che l'abuso di diritto – di matrice civilistica – si connoterebbe per la sua contrapposizione non a specifici e determinati obblighi normativi (come invece l'elusione), «ma al valore o interesse per cui l'ordinamento riconosce il diritto medesimo». Così, A. MAREU, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di una explicatio terminorum? Alcune riflessioni a margine del caso «Dolce & Gabbana»*, in *Dir. e prat. trib.*, 2012, 5, 1005. Esisterebbe, pertanto, un rapporto di genere a specie tra abuso di diritto ed elusione fiscale, ove al primo è stata riconosciuta, nel diritto comunitario, un ruolo di tutela degli interessi finanziari dell'Unione nei settori sprovvisti di una generale norma antielusiva. Si veda F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in *Maisto (a cura di), Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009, 425.

<sup>668</sup> Cfr., Cass., Sez. trib. 16 febbraio 2012, n. 2193, in [www.fiscoediritto.it](http://www.fiscoediritto.it)

<sup>669</sup> V. Cass. 21 gennaio 2009, n. 1465.

La giurisprudenza, pertanto, ha inteso aggiungere alle specifiche norme antielusive (tra cui spicca, come detto, l'art. 37-bis) uno strumento diretto ad individuare e sanzionare i comportamenti elusivi dei contribuenti. Tale strumento non sarebbe altro che un generale principio di antielusione di matrice costituzionale <sup>670</sup>.

### 3) L'elusione e il sistema sanzionatorio amministrativo

Il penalista, a questo punto, deve interrogarsi sugli effetti che le citate regole tributarie e i principi sopra menzionati – in tema di elusione fiscale e abuso di diritto – producono sul piano sanzionatorio.

Prima di affrontare la questione dal lato del diritto penale, appare utile ricordare l'evoluzione giurisprudenziale che ha interessato l'elusione fiscale sul versante delle sanzioni amministrative.

Il punto di partenza – si è visto poc'anzi – è dato dalla previsione del disconoscimento dei vantaggi fiscali delle operazioni elusive descritte in specifiche leggi. Tra le principali emerge il già citato art. 37-bis, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

L'istituto in esame ha visto una progressiva estensione applicativa ad una serie di ipotesi non previste *ab origine* dal legislatore. Evidenti ragioni di protezione dell'interesse erariale hanno spinto la giurisprudenza a ricondurre a tassazione ulteriori comportamenti che, altrimenti, sarebbero sfuggiti grazie alle sempre più articolate ricostruzioni giuridiche prospettate dai contribuenti elusori.

In una importante sentenza a Sezioni Unite civili – oggetto di numerose critiche da parte della dottrina tributaristica – la Cassazione ha difatti esteso il disconoscimento dei vantaggi fiscali anche alle condotte non espressamente tipizzate, in virtù della individuazione di un generale principio antielusivo ricavato dall'art. 53 Cost., a sua volta riletto come fonte di una generale clausola antielusiva <sup>671</sup>.

Il passo logico successivo, intrapreso da una timida giurisprudenza, ha portato altresì all'applicabilità (ai fatti elusivi) di sanzioni di tipo amministrativo, perseguendo una finalità special-preventiva. In tal modo, il contribuente non solo vede ricondotta a tassazione una operazione da lui qualificata in modo diverso, ma sopporta altresì la contestazione delle sanzioni pecuniarie.

Questa estensione ha da subito suscitato le critiche di quanti propendono, tuttora, per l'inapplicabilità delle sanzioni amministrative alle operazioni elusive in quanto, come sopra ricordato, mancherebbe in tali casi la diretta infrazione della normativa fiscale. Tale tesi è stata sposata da alcune Commissioni tributarie le quali hanno sostenuto che il contribuente non può essere costretto – da un generico dovere di cor-

---

<sup>670</sup> Per alcune considerazioni critiche circa il nuovo filone giurisprudenziale che fa ampio ricorso al principio generale dell'abuso di diritto, si veda G. FRANSONI, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corr. trib.*, n. 1, 2011, 13 ss.

<sup>671</sup> V. Cass. civ., sez. un., 23 dicembre 2008, n. 30055, nonché n. 30056 e n. 30057, in *Giur. trib.*, 2009, 229 ss., con nota di A. LOVISIO, *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva ed il ruolo delle "valide ragioni economiche" tra abuso del diritto, elusione fiscale e antieconomicità delle scelte imprenditoriali*.



retta contribuzione – a disconoscere, nella dichiarazione dei redditi, operazioni lecitamente effettuate<sup>672</sup>.

Sullo stesso piano argomentativo, analoga giurisprudenza ha poi ricordato che lo stesso art. 37-bis non contempla sanzioni. L'applicazione di sanzioni, di conseguenza, non sarebbe coerente con la fattispecie elusiva, la quale si realizza con un mero aggiramento delle norme e non con la loro violazione. In aggiunta, il medesimo giudice tributario evidenzia che il d.lgs. n. 471/97 riguarderebbe le sole sanzioni connesse ad espresse violazioni della normativa fiscale, e che, di conseguenza, l'unica "sanzione" di fatto applicabile all'elusione sarebbe quella del disconoscimento dei vantaggi tributari conseguiti.

Lo strumento del disconoscimento, si legge in altre pronunce, non dovrebbe essere impiegato con *nonchalance* da parte dell'Amministrazione finanziaria: la stessa Cassazione, sez. tributaria, sottolinea come nella materia dell'abuso del diritto/elusione entrino in gioco, oltre al principio (contributivo/retributivo), anche i principi di libertà d'impresa e di iniziativa privata, che costituiscono «vere e proprie ragioni extra fiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, ma possono essere anche di natura meramente organizzativa, e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa»<sup>673</sup>.

La Suprema Corte, nonostante i dubbi di cui sopra, in ultimo è ritornata ad estendere al massimo grado il livello di intervento sanzionatorio amministrativo sulla evasione d'imposta: accanto al disconoscimento dei vantaggi fiscali, la più recente giurisprudenza ritiene corretta l'applicazione, alle condotte ritenute elusive, anche delle sanzioni amministrative.

La Cassazione ha affermato che il divieto di abuso di diritto si traduce in un generale principio antielusivo dal quale segue l'applicazione della regola sul disconoscimento (art. 37-bis, d.p.r. n. 73/600) e della emissione, da parte dei funzionari delle Agenzie fiscali, di un avviso di accertamento, con conseguente applicazione e successiva iscrizione a ruolo delle sanzioni di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 471/1997,<sup>674</sup>. Tali sanzioni, secondo la Corte, devono essere comminate per il solo fatto che il contribuente ha indicato in dichiarazione un reddito imponibile inferiore a quello accertato, rendendo così evidente come il legislatore non ritenga gli atti elusivi quali criterio scriminante per l'applicazione delle sanzioni, che, al contrario, sono irrogate quale naturale conseguenza dell'esito dell'accertamento volto a contrastare il fenomeno dell'abuso di diritto.

---

<sup>672</sup> Ad esempio si veda, Commissione trib. di Milano, sent. 13 dicembre 2006, n. 278.

<sup>673</sup> Cfr., Cass. civ. sez. trib. 21 gennaio 2011, n. 1372, in ...la quale ricorda che «l'esercizio di libertà e di diritti fondamentali riconosciuti dalla Costituzione e dal Trattato sull'Unione Europea non può essere limitato per ragioni fiscali».

<sup>674</sup> Cass. civ. sez. trib., 30 novembre 2011, n. 25537, in *Giust. civ.*, 2011, 1695.

#### **4) L'abuso di diritto che determina elusione: l'evoluzione della giurisprudenza verso la tutela penale**

Passiamo ora ad esaminare il secondo effetto prodotto dai principi espressi dalla giurisprudenza tributaria in tema di abuso del diritto, vale a dire il possibile impiego della leva penale per contrastare fatti elusivi ed ottenere, così facendo, una maggior "fedeltà" dei contribuenti ed un conseguente maggior gettito tributario.

Una simile opzione ermeneutica, invero, era stata considerata dalla dottrina già nel vigore dell'abrogata legge n. 516/1982, non escludendo che, a determinate condizioni, l'elusione potesse integrare una o più delle fattispecie penali tributarie allora in vigore. Il delitto in grado di ricomprendere ipotesi elusive era, per i più, la fattispecie di cui all'art. 4, comma 1, lett. f) della citata legge, che puniva la condotta di dichiarazione infedele ottenuta "ponendo in essere altri comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di fatti materiali".

La struttura stessa della fattispecie, tuttavia, opponeva un ostacolo difficilmente aggirabile in via interpretativa, poiché venivano sanzionati per lo più comportamenti qualificati da falsità materiale o ideologica. Ne derivava che tutti i casi di esatta riproduzione documentale dei fatti economici – vale a dire in quasi tutti i casi di evasione fiscale – mai potevano essere ricompresi nell'ambito oggettivo della norma penale, poiché quella fattispecie sanzionava vere e proprie falsità documentali e non una diversa articolazione giuridica dei negozi conclusi dalle parti.

La riforma dei reati tributari ha contribuito ad alimentare il dibattito dottrinale e a riproporre l'orientamento che riconosce la pericolosità, anche a livello penale, del comportamento elusivo.

In merito alla possibilità di contestare la commissione di specifici reati tributari del d.lgs. n. 74/2000 a situazioni di elusione fiscale, si deve evidenziare come il dato normativo oggi esistente lasci aperta, ad una prima lettura, la via sia alla sanzione penale, sia alla sanzione amministrativa<sup>675</sup>.

Nelle disposizioni introduttive (art. 1 del decreto n. 471 e art. 1 del decreto n. 74), i concetti di dichiarazione infedele e di imposta evasa sono ambedue molto ampi e difatti, da un punto di vista lessicale, sono in grado di incorporare anche le situazioni che danno luogo alla elusione il cui concetto, si è detto, non è definito dalla legge. Quindi, se si ritiene che la dichiarazione è "infedele" quando l'imposta accertata è superiore a quella dichiarata, allora in questo modello è possibile collocare anche l'elusione fiscale.

V'è da dire, si è visto nel capitolo precedente, che alcuni Uffici finanziari tendono ad impiegare i concetti propri del diritto tributario – validi in ambito amministrativo – per sostenere la rilevanza penale delle condotte elusive dei contribuenti sottoposti ad accertamento fiscale.

---

<sup>675</sup> Cfr., M. DI SIENA, *La sanzionabilità penale dell'elusione fiscale alla luce delle più recenti iniziative legislative: la possibile (ragionevole) fine di uno spauracchio?*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 3, 54.

L'esempio classico riguarda la regola del c.d. valore normale di cui all'art. 9, d.p.r. n. 971/86 (TUIR) che permette all'Amministrazione di stabilire l'effettivo valore dei beni ceduti e, indirettamente, l'imposta evasa<sup>676</sup>. Ebbene, tale regola viene considerata applicabile anche nel giudizio penale per "smascherare" le forme di elusione talmente gravi da poter essere sussunte all'interno delle fattispecie del d.lgs. n. 74/2000, con evidente assimilazione della condotta che porta all'applicazione di tale regola tributaria alla condotta penalmente sanzionata dell'art. 4 del citato decreto del 2000<sup>677</sup>.

Sulla base del crescente rilievo del principio che esprime il divieto di porre in essere operazioni elusive, in casi assai discussi e ancora attuali, alcune Procure della Repubblica hanno contestato la realizzazione di reati tributari per operazioni economiche che ricadrebbero nell'abuso di diritto/elusione fiscale. Il caso più ricorrente riguarda le c.d. operazioni infragruppo finalizzate al risparmio fiscale, ricondotte alle fattispecie del d.lgs. n. 74/2000 e, prima dell'intervento delle SS.UU. che hanno riconosciuto la specialità dei reati tributari rispetto al reato di truffa del codice penale, alla fattispecie di truffa aggravata<sup>678</sup>.

La menzionata esclusione del concorso tra i reati tributari e l'art. 640 co. 2 c.p. ha fatto sì che l'Amministrazione finanziaria ricalibrasse le proprie segnalazioni di reato, contestando prevalentemente la violazione dell'art. 4 (dichiarazione infedele)<sup>679</sup>, giacché la fattispecie prevede la condotta di indicazione di "elementi passivi fittizi", sulla cui incertezza contenutistica si è già detto.

La risposta della giurisprudenza dominante, almeno fino ad oggi, era sostanzialmente chiara. Da un lato i giudici tributari, come accennato, nella più parte dei casi hanno sempre usato estrema cautela nell'interpretare la tipologia di operazioni economiche poste in essere dal contribuente<sup>680</sup>. Nei casi più gravi, per operazioni connotate da particolare "astuzia" del contribuente – nella predisposizione di espedienti che

---

<sup>676</sup> L'art. 9 TUIR precisa che per valore normale si intende il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione ed è utilizzato per quantificare i componenti reddituali quando sono espressi in natura o quando risulta del tutto assente l'indicazione di un corrispettivo, come le cessioni di beni o servizi a titolo gratuito, la destinazione di beni o servizi all'uso privato dell'imprenditore o, comunque, a finalità estranea all'impresa, nonché per altre ipotesi tipiche normativamente previste.

<sup>677</sup> La dottrina penalistica, si è visto, è in massima parte critica verso questo indirizzo applicativo. Tra i tanti si veda, L. TROYER, *La rilevanza penale dell'elusione tra Suprema Corte e Legislatore dopo la sentenza D&G*, in *Le società*, 6, 2012, 692 ss., per il quale sussiste una «incompatibilità ontologica del valore normale con il concetto di "elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo" richiesto per l'integrazione del delitto di dichiarazione infedele».

<sup>678</sup> La tendenza di sfruttare il diritto penale è ben evidente se si esamina la prassi amministrativa, la quale, come si è evidenziato in tema di regime di prescrizione dei reati tributari, utilizza(va) la denuncia ex art. 331 c.p.p. per conseguire il "raddoppio" dei termini per emanare avvisi di accertamento che altrimenti sarebbero risultati illegittimi per decadenza dei termini previsti dalla legge.

<sup>679</sup> In dottrina, conclude per la rilevanza penale ex art. 4 anche F. GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. trib.*, 2001, 1, 321 ss.

<sup>680</sup> Recente giurisprudenza tributaria ha infatti escluso la natura elusiva di alcune operazioni (v. Comm. Trib. Prov. di Milano, Sez. I, 4 luglio 2011, n. 154e Comm. Trib. Prov. di Napoli, sez. V, 27 ottobre 2011, n. 792).

impedivano la corretta tassazione – si registra l’impiego dello strumento di all’art. 37-bis del decreto 600/73, magari con la contestazione di sanzioni amministrative. Dall’altro lato, si collocano i giudici penali che, allo stesso modo, in analoghe situazioni, escludono la commissione dei reati tributari; le pronunce risultano adottate, soprattutto, già a conclusione della fase delle indagini preliminari, altre – a cagione della complessità delle operazioni realizzate – pronunciate dopo il vaglio del giudice per l’udienza preliminare<sup>681</sup>.

Tra le sentenze giunte a dibattimento è interessante analizzare la sentenza n. 571 del 2011 del Tribunale di Trento, che riproduce in ambito penale quando da tempo affermato dalla dottrina tributaristica<sup>682</sup>.

Il caso esaminato riguardava il legale rappresentante di una società accusato di aver indicato elementi passivi fittizi in contabilità e nelle dichiarazioni fiscali per poter abbattere l’imponibile, nei confronti del quale veniva contestata la violazione dell’art. 2 del decreto n. 74 in ragione della ritenuta falsità dei contratti intercorsi con società estere<sup>683</sup>.

Prima di affrontare la questione di diritto oggetto di ricorso, il Tribunale – traslando in sede penale la distinzione tra legittimo risparmio d’imposta, elusione, ed evasione fiscale – ricorda come sia *in primis* la già citata relazione governativa di accompagnamento al d.lgs. n. 74/2000 ad evitare sovrapposizioni tra l’evasione e l’elusione fiscale<sup>684</sup>.

Nel merito della vicenda, il Giudice di primo grado evidenzia due aspetti fondamentali:

---

<sup>681</sup> Nelle pronunzie prodromiche al dibattimento, in breve, in molti casi era stata disposta l’archiviazione, o per l’insufficiente verifica di tutti gli elementi strutturali delle fattispecie contestate o, semplicemente, per la ritenuta impossibilità di ravvisare una responsabilità penale per fatti qualificati come meramente elusivi.

<sup>682</sup> Trib. di Trento, sent. 29 settembre 2011, n. 571 – Gup Benini, in *Corr. trib.*, 6, 2012, 422 ss.

<sup>683</sup> Le operazioni che nel caso di specie assumevano rilievo erano di due tipi: un prestito obbligazionario *reverse convertible* e un prestito titoli denominato *stock lending*. L’operazione di *stock lending* prevedeva direttamente un prestito di titoli – nella forma del mutuo – ove il soggetto prestatario, acquisendone la proprietà (*ex art. 1814 c.c.*), poteva disporre per l’intera durata del contratto, con l’impegno di restituire alla scadenza titoli con caratteristiche equivalenti a quelli ottenuti dal soggetto prestatore. La restituzione prevedeva il pagamento di una commissione il cui importo dipendeva dal verificarsi di particolari condizioni (alcune delle quali erano costituite da determinate scelte aziendali).

L’operazione di *reverse convertible* prevedeva direttamente la concessione di un finanziamento, impiegato poi per l’acquisto di obbligazioni contenenti la clausola “*cum warrant*”, incorporanti il diritto di acquistare quote di una società con sede nella zona franca di Madeira (Portogallo). Il finanziamento era remunerato dalla società debitrice italiana attraverso la corresponsione di interessi, il cui ammontare era collegato al risultato d’esercizio della società portoghese e dei dividendi eventualmente erogati alla società italiana.

<sup>684</sup> laddove si afferma che “resta comunque pienamente salva la possibilità che la condotta del contribuente, intesa allo sfruttamento delle operazioni consentite dalla legge civile al fine di realizzare risparmi d’imposta, vada ricondotta al paradigma di quella che è tradizionalmente qualificata come semplice “elusione d’imposta”, quale categoria concettualmente contrapposta all’evasione, rimanendo dunque priva di ogni riflesso penale”.

1) le società estere coinvolte nelle operazioni in questione non apparivano fittizie: la stipulazione di contratti, l'erogazione di finanziamenti, la percezione di utili sono entità economiche reali;

2) del pari veritiere risultavano le operazioni finanziarie in entrata e in uscita anche in quanto, nel caso di specie, la pubblica accusa non era riuscita a raccogliere sufficienti elementi per dimostrare la colpevolezza dell'imputato ogni oltre ragionevole dubbio.

Le condotte esaminate, dunque, sebbene comportanti una sottrazione di risorse allo Stato, non sono sembrate riconducibili alle fattispecie dei reati fiscali e neppure alle condotte fraudolente contenute nel codice penale. L'elusione e l'abuso, infatti, si manifestano non attraverso falsità, simulazioni o dissimulazioni, o condotte in genere fraudolente; al contrario, l'elusione è posta in essere, in maniera palese, grazie all'aggiramento di norme fiscali.

In sostanza, per riepilogare, il risparmio fiscale vero e proprio, nei termini precisati nel paragrafo precedente, è connesso sempre a condotte legittime e, quindi, irrilevanti sia dal punto di vista della normativa antielusione sia da quello propriamente penale. Il vantaggio tributario "abusivo", per contro, è sempre connesso a condotte soggette alla normativa antielusione, mentre rimane penalmente irrilevante, sebbene la corrispondente condotta si traduca in un costo fiscalmente non deducibile per ridurre l'imponibile e, quindi, l'imposta dovuta.

Il formale rispetto delle disposizioni tributarie, impedisce per la dottrina maggioritaria di ripiegare sull'art. 4 del d.lgs. n. 74/2000 poiché la "dichiarazione infedele" richiede, in base all'orientamento maggioritario, la presenza di "elementi passivi fittizi" rappresentati in dichiarazione come veri ma che, in realtà, il contribuente non ha mai sostenuto<sup>685</sup>.

Questo era il punto fermo a cui era giunta la giurisprudenza, in sostanziale condivisione con quanto evidenziato dalla dottrina<sup>686</sup>: la repressione penale di condotte abu-

---

<sup>685</sup> In senso contrario, parte della dottrina non teme di configurare l'elusione con riguardo alla fattispecie di cui all'art. 4 avvalendosi della interpretazione che ritiene penalmente rilevanti le condotte di infedele dichiarazione relative a costi non deducibili. In tal senso G. BERSANI, *Le condotte elusive e la loro rilevanza nel diritto penale tributario secondo la giurisprudenza della Corte di cassazione*, in *il Fisco*, 2012, 27, 4263.

Lo stesso autore non esclude, inoltre, di ricondurre l'elusione anche all'art. 3 d.lgs. n. 74/2000, qualora, sotto il profilo materiale, le condotte prevedano l'utilizzo di documenti attestanti fatti materiali non rispondenti al vero, ovvero posto in essere altri comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'attività di accertamento degli Uffici finanziari. L'elusione fiscale potrebbe – con maggiore facilità – integrare l'ipotesi di dichiarazione fraudolenta ex art. 3 d.lgs. n. 74/2000 nei casi in cui «la costruzione elusiva abbia richiesto l'adozione di modalità complesse, ricercate [...] innaturali e per ciò stesso artificiose, accompagnate da una rappresentazione contabile non veritiera».

In realtà, più correttamente, altra dottrina riconduce, al più, l'elusione fiscale alla sola fattispecie di cui all'art. 4, posto che i reati di dichiarazione fraudolenta «presuppongono necessariamente una falsa rappresentazione della contabilità del contribuente, presupposto che esula per definizione dall'elusione fiscale», Così, E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, op. cit., 172; F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, cit., 442.

<sup>686</sup> Tra i tanti, si veda F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit. op., 421 ss.

sive, *de iure condito*, contrasta con il principio di legalità, con il principio di retroattività e con il principio di colpevolezza per l'impossibilità assoluta di prevedere e conoscere la norma violata. È solo il legislatore, e non il giudice, che ha il potere di scegliere se attribuire o meno rilievo penale a comportamenti fiscali di contenuto elusivo, in ragione dello "stato di crisi" in cui versano le casse dello Stato<sup>687</sup>.

## 5) La vicenda Dolce & Gabbana e il *revirement* della Corte di cassazione

Il vivace dibattito di cui si è dato conto non era mai stato toccato direttamente dal Giudice di legittimità, il quale si era pronunciato in alcuni casi solo per *obiter dicta* e tra l'altro in maniera contraddittoria.

In una sentenza del 2006 la Suprema Corte aveva affermato che l'elusione può integrare al più un negozio in frode alla legge fiscale, visto l'obiettivo perseguito dal contribuente di sottrarre alla tassazione imponibili, ma non un comportamento avente rilievo penale<sup>688</sup>. Diversamente, in alcune sentenze del 2011 la Corte faceva intravedere la possibilità di ricondurre particolari operazioni elusive alle fattispecie che puniscono condotte di evasione fiscale<sup>689</sup>.

Le rinnovate istanze di tutela dell'interesse erariale, tuttavia, hanno dato modo alla Cassazione di rivedere l'orientamento sopra esposto, sottoponendolo a rilevanti correzioni. La recente sentenza 7739/2012<sup>690</sup> ha avuto un grande risalto – anche sulla stampa non di settore – poiché afferma un principio che, se confermato, appare capace di rivoluzionare la risposta che l'ordinamento dà in tema di elusione fiscale: per tale sentenza, infatti, perfino le condotte di natura elusiva, e non evasiva, possono integrare un delitto tributario.

La vicenda da cui è sorta la pronuncia della Suprema Corte vede protagonisti i noti stilisti Dolce e Gabbana, proprietari nella misura del 50% ciascuno del noto marchio di moda D&G, che, grazie all'aiuto di un professionista, diveniva oggetto di una complessa operazione economica. Il marchio, nell'anno d'imposta 2004, veniva ceduto ad una società lussemburghese di nuova costituzione, la quale era a sua volta controllata da una *holding* italiana del gruppo.

Le giustificazioni di tale operazione, per la difesa degli imputati, erano date dalla necessità di consolidare il marchio e i diritti ad esso collegati – scorporandoli dalle

---

<sup>687</sup> Tra i tanti, P. CORSO, *L'operazione elusiva non è inesistente né costituisce reato*, in *Corr. trib.*, 6, 2012, 233 ss.

<sup>688</sup> Cass., sez. V, 7 luglio 2006, n. 34780, in *Corr. trib.*, n. 38, 2006, 3045 ss. con nota di P. CORSO, *Secondo la Corte di cassazione l'elusione non integra un'evasione penalmente rilevante*.

<sup>689</sup> Ci si riferisce a Cass., sez. III, 18 marzo 2011, n. 26723, cit., pronuncia di natura cautelare, ove il Supremo Collegio ha collegato per la prima volta l'elusione alla fattispecie di dichiarazione infedele; nonché Cass., sez. III 27 gennaio, 2011, n. 5870, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), con nota di A. GILBERTO, *Sottrazione della merce al pagamento dei diritti di confine mediante introduzione e contestuale estrazione della merce da un deposito IVA e art. 292 d.p.r. 43/1973*, in cui una operazione elusiva è stata ricondotta al delitto di contrabbando.

<sup>690</sup> Cass., Sez. II, sent. 22 novembre 2011, n. 7739, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), con nota di M. VIZZARDI, *La Cassazione sul caso Dolce e Gabbana: elusione fiscale e truffa aggravata ai danni dello Stato*.

vicende personali dei titolari – nonché di agevolare la futura quotazione in borsa. La conseguenza ulteriore, non conforme alla *ratio* delle norme tributarie, come tale contestata dall'Agenzia delle entrate, era una minore tassazione in quanto la società lussemburghese attribuiva il marchio in licenza alla società italiana del Gruppo (Dolce & Gabbana s.r.l.) verso il pagamento di *royalties* il cui ammontare era determinato con percentuali oscillanti tra il 3 e l'8% del fatturato, sottoposto ad un prelievo fiscale del 4%, in luogo della più onerosa sottoposizione al regime fiscale italiano. Le *royalties*, inoltre, assumevano la natura di costi deducibili dalla società italiana del gruppo, incrementando così il risparmio d'imposta.

Secondo l'accusa la cessione del marchio sarebbe stata una operazione simulata quanto all'ammontare – con un prezzo di gran lunga inferiore a quello effettivo – ed inoltre sarebbe avvenuta nei confronti di una società solo formalmente lussemburghese<sup>691</sup>.

Il Giudice per le indagini preliminari riteneva infondate le accuse mosse avverso gli imputati sulla scorta delle argomentazioni di carattere dogmatico sopra esposte e della ritenuta impossibile compatibilità tra la nozione di valore normale (art. 9 TUIR) e il concetto di “elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo”<sup>692</sup>. Sotto questo ultimo profilo, il giudice ricorda, al contrario, come l'istituto di cui all'art. 9 TUIR, che consente la rivalutazione del reddito imponibile sulla base del criterio presuntivo legale del valore normale, non possa operare in sede penale, ove è richiesta la «prova del nascondimento dei corrispettivi».

La Cassazione, nonostante la fondatezza del ragionamento del giudice di merito, opera un vero e proprio *revirement* con una motivazione i cui punti chiave sono riassumibili come segue.

Il primo punto concerne la definizione di imposta evasa. La Cassazione, impiegando una lettura *pro fisco* dell'art. 1 d.lgs. n. 74/2000, afferma che l'evasione d'imposta è determinabile nella differenza tra quanto dichiarato e quanto effettivamente dovuto, e prescinde dal tipo di comportamento posto in essere dal contribuente. L'evasione, quindi, sarebbe un *genus* all'interno del quale imputare sia le specifiche violazioni di legge, che confluiscono nella evasione fiscale vera e propria, sia l'indebito risparmio d'imposta conseguente a quella che è stata sopra definita come elusione fiscale. Per usare le parole del Giudice di legittimità, «l'ampia nozione di imposta evasa contenuta nel decreto ricomprenderebbe ogni discrasia tra quanto il contribuente auto liquida [...] e quanto avrebbe dovuto corrispondere»;

---

<sup>691</sup> L'Agenzia delle entrate – si legge nella sentenza in esame – assumeva che i marchi avrebbero dovuto essere ceduti per il valore reale di € 1.193.712.000,00, in luogo di quanto dichiarato pari ad € 360.000.000. Sulla differenza, che ammonta ad € 833.712.000, divisa per due (di € 416.856.000,00), i proprietari avrebbero dovuto pagare le relative imposte.

Tutta l'operazione, invece, assumeva i connotati dell'abuso di diritto che culminava nella esterovestizione delle società lussemburghesi, con fissazione di un prezzo inferiore a quello che sarebbe stato stabilito in modo fisiologico tra parti indipendenti in un regime di libero mercato e, quindi, la sottrazione al fisco della reale plusvalenza. Così si legge nella sentenza Trib. Milano. Ufficio del Giudice per le indagini preliminari, reperibile in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it)

<sup>692</sup> Trib. Milano, 1 aprile 2011, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it).

Il secondo punto è dato dall'individuazione del dato normativo che impone l'obbligo di corretta contribuzione fiscale. Un obbligo che deve essere direttamente rispettato dallo stesso contribuente e che, nel contempo, costituisce lo strumento di controllo e di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

Nel merito la Cassazione rinvia ai principi enunciati in tema di elusione ed abuso di diritto dalle citate Sezioni Unite Civili del 2008 e, in particolare, alla nuova lettura dell'art. 53 Cost. quale fondamento del generale principio antielusivo, con la precisazione che solo l'inosservanza di specifiche disposizioni antielusive, e non la mera violazione del generale divieto di elusione, è compatibile con la determinatezza del precetto richiesta dal diritto penale.

L'astratta possibilità di punizione può verificarsi, difatti, solo nelle ipotesi di elusione codificata e non in base al generale concetto di abuso, altrimenti sarebbe radicalmente priva di base normativa la punizione. L'art. 37-bis, comma 3, in qualità di norma extrapenale contenente ipotesi tassative di operazioni elusive, opererebbe quale integrazione della norma penale disciplinando l'elemento normativo "elementi passivi fittizi"<sup>693</sup>.

In sede penale, l'obbligo di corretta contribuzione troverebbe conferma, per la Cassazione, addirittura nella ritenuta *voluntas legis* ispiratrice del sistema dei reati tributari. Poiché il d.lgs. n. 74/2000 ha inteso abbandonare il modello del reato prodromico del precedente impianto penal-tributario, e valorizzare il momento della dichiarazione fiscale, allora non sarebbe possibile escludere *tout court* la rilevanza penale dell'elusione, la quale può concretizzarsi in una infedeltà dichiarativa.

Il terzo ed ultimo punto dell'impianto argomentativo della sentenza, ruota attorno alla forma speciale di interpello che conduce alla non punibilità della condotta posta in essere in adeguamento a quanto dettato dall'Amministrazione finanziaria (art. 16 d.lgs. n. 74/2000).

La Cassazione, per rinforzare il proprio ragionamento, utilizza l'esimente dell'art. 16 come chiave interpretativa per giustificare l'estensione della tutela penale a taluni fatti elusivi<sup>694</sup>: se il legislatore ha previsto una esimente in grado di escludere la punibilità per i fatti rappresentati all'Amministrazione in sede di interpello, allora da ciò si ricaverebbe – secondo i Giudici di legittimità – che i comportamenti elusivi possono essere sanzionati penalmente se il contribuente non impiega la procedura di interpello.

In estrema sintesi, la Suprema Corte non esclude a priori che l'elusione fiscale possa dar luogo a responsabilità penale – previo scrupoloso riscontro dell'elemento soggettivo del dolo di evasione – quando le operazioni elusive si traducano esclusiva-

---

<sup>693</sup> Così, A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, op. cit., 169.

<sup>694</sup> Invero, l'art. 16 non è la sola disposizione a lasciare aperta la questione della rilevanza penale dell'elusione fiscale. Difatti anche l'art. 7 – con la previsione delle esimenti di fatti punibili in relazione a violazione di criteri di determinazione dell'esercizio e di rilevazioni o valutazioni estimative – sembra assegnare valenza penale a quelle condotte elusive dalle quali conseguano indicazioni di costi ineducibili. Tale dato è ricordato da A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, op. cit., 163.



mente «in trasferimenti di ricchezza imponibile in assenza dei presupposti economici che caratterizzano tali fattispecie»<sup>695</sup>.

Come è facile intuire, questa lettura per molti versi innovativa è stata da subito oggetto dei giudizi negativi – tanto dei tributaristi, quanto dei penalisti – i quali sono a nostro avviso in massima parte da condividere.

## 6) Le critiche sul piano del diritto tributario

Il principio di diritto enunciato dalla Cassazione desta perplessità *in primis* per i principi del diritto tributario, ove i concetti di evasione ed elusione, secondo una ferma e tradizionale dottrina, sono radicalmente diversi.

La Cassazione, al contrario, ritiene cogente anche il dovere di non eludere il pagamento delle imposte, il mancato rispetto del quale darebbe luogo alla violazione di un principio di rango costituzionale. Si tratta di un argomento senza dubbio ingegnoso, ma che già in ambito tributario non convince del tutto.

La questione, per essere compresa, presuppone un cenno al dibattito dottrinale sulla natura sostanziale o procedimentale delle norme antielusive, in particolare dell'art. 37-bis del d.p.r. n. 600/1973. A seconda dell'orientamento prescelto, difatti, l'elusione viene legata o alla dichiarazione fiscale o alla successiva attività dell'Amministrazione finanziaria che esula dalla dichiarazione.

Se si ritiene che l'elusione sia un fenomeno di tipo sostanziale, allora il contribuente dovrà incorporare nella dichiarazione fiscale anche le fattispecie elusive eventualmente realizzate nel periodo d'imposta. Diversamente, se si afferma che l'elusione è fenomeno procedimentale, dunque legato all'intervento dell'Agenzia delle entrate e, quindi, all'esercizio di un potere attribuito da apposite norme antielusive, allora il contesto muta radicalmente: la dichiarazione rimane integra (fedele) ma, a seguito dell'esercizio di un potere amministrativo, la situazione impositiva di quel contribuente dovrà essere rettificata.

Si anticipa da subito che questa seconda opinione è quella accolta dalla dottrina maggioritaria in base ai seguenti argomenti<sup>696</sup>.

1) Il secondo comma dell'art. 37-bis, da un punto di vista lessicale, prevede che sia compito esclusivo dell'Amministrazione finanziaria disconoscere “i vantaggi tributari conseguiti mediante agli atti, i fatti e i negozi [...] applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione” (e quindi non sussisterebbe un dovere del contribuente di auto-disconoscersi detti vantaggi).

Questo secondo comma, trova una sua collocazione non nel TUIR, bensì nel decreto 600/73 – deputato a regolare la fase di accertamento e i controlli demandati

---

<sup>695</sup> G. BERSANI, *Le condotte elusive e la loro rilevanza nel diritto penale tributario secondo la giurisprudenza della Corte di cassazione*, cit.

<sup>696</sup> Si rinvia, per tutti, ad A. MARCHESELLI, *Numerosi e concreti ostacoli si contrappongono alla punibilità di elusione fiscale e abuso del diritto*, in *Riv. giur. trib.*, 2011, 10, 856 ss.

all'Autorità amministrativa – e da ciò si ricaverebbe un ulteriore argomento per desumere il carattere procedimentale dell'istituto.

2) Se si riconduce l'art. 37-bis, sul piano procedimentale, in esso si ritrovano delle micro-disposizioni riguardanti il fenomeno della elusione fiscale. Vale a dire, per quegli accertamenti ivi indicati (e solo in quelli, quindi non per la generalità degli accertamenti) sono esercitabili determinate attività amministrative, come ad esempio l'invio di questionari, per i quali è previsto che ci sia una risposta del contribuente entro un dato termine, e che di queste risposte l'Amministrazione debba tenere conto ai fini del provvedimento che intende emanare. Quindi, anche da un punto di vista di costruzione delle disposizioni, si desume che sussiste un procedimento speciale all'interno di procedimenti ordinari di contestazione delle fattispecie di evasione.

3) Non sembra conciliabile con la tesi della natura sostanziale neppure la previsione, inserita nell'art. 37 bis, del particolare potere di disapplicazione previsto unicamente per le ipotesi di cui al comma 8 (riconducibile a quelle disposizioni sostanziali che hanno funzione antielusiva), e non con riferimento alle ipotesi ricadenti nei primi 7 commi del 37-bis. Se il sistema prevede delle disposizioni sostanziali collocate all'interno del TUIR e su quelle disposizioni può intervenire un procedimento volto alla loro disapplicazione (art. 37-bis, comma 8), non torna dal punto di vista del coordinamento che tutta la disposizione presenti natura sostanziale: ci deve essere, quindi, una differenza tra le disposizioni.

4) La natura procedimentale troverebbe infine conferma anche dall'applicazione dell'art. 37-bis a tributi che non sono costruiti sulla dichiarazione (come ad esempio, in materia di donazioni, ove non sussiste la dichiarazione di donazione, bensì l'atto che in seguito verrà sottoposto a tassazione).

Quanto detto sembra escludere la natura sostanziale dell'art. 37-bis. Il divieto di elusione, ricorda la citata dottrina, non è previsto dalla legge e sarebbe contrario ai principi generali: quando si elude si profitta di “buchi” lasciati liberi dalla legislazione: sanzionare l'elusore significa che tra il dovere del legislatore di formulare norme precise e coerenti con la loro funzione (senza lacune) e il dovere del contribuente di “integrare da solo le norme incomplete” prevale il secondo, ed è addirittura sanzionato in caso di violazioni.

Se è sostenibile che si possa chiedere il tributo a chi realizza ipotesi non previste come tassabili dalla legge, solo perché equivalenti a quelle tassabili, allarma e non poco che si possa persino punire chi non provvede da sé a integrare le lacune di un legislatore tributario malaccorto.

A ciò si aggiunga che tale principio viene affermato in un contesto normativo dove la non punibilità della elusione era pacifica in giurisprudenza e nella prassi amministrativa, ed è esclusa da tutti i progetti di legge, ivi compresa, la delega fiscale in discussione prima della caduta del Governo Monti.

Sul piano della politica economica, tale orientamento non è scevro di conseguenze: si può immaginare l'effetto sugli investitori stranieri della notizia che in Italia le tasse non solo sono previste da norme spesso illeggibili, ma possono persino essere ri-

chieste quando non previste espressamente, solo in quanto il legislatore si è scordato di prevederle e il contribuente ne profitta.

## 7) Le critiche sul piano del diritto penale

L'orientamento giurisprudenziale che riconosce la rilevanza penale dell'elusione fiscale trova i propri maggiori limiti se rapportato ai principi del diritto penale<sup>697</sup>.

A) Un primo ostacolo sembra posto già dall'art. 1, lett. f), d.lgs. n. 74/2000 – in ordine al significato da attribuire al concetto di “imposta evasa” – la cui interpretazione difforme dall'usuale conduce alla violazione del principio di riserva di legge.

Non solo; i concetti di evasione e di elusione non appaiono sovrapponibili anche a causa della previsione, all'interno delle fattispecie, del “fine di evadere le imposte”. Tale particolare forma di dolo sembra avere una funzione selettiva volta ad escludere dall'ambito applicativo dei reati tributari tutte quelle condotte non riconducibili alla “evasione in senso tecnico”<sup>698</sup>.

In merito all'art. 1, si è visto che la Cassazione tende, invece, a ricostruire l'elusione come *species* del più ampio concetto di evasione, intesa quindi come «un modo di produrre un'evasione penalmente rilevante»<sup>699</sup>. Tanto la definizione di imposta evasa, quanto quella di imposta elusa, vengono in sostanza ricondotte al più ampio concetto di tributo dovuto (inteso come differenza tra il tributo oggetto della pretesa erariale e quello indicato dal contribuente nella dichiarazione fiscale)<sup>700</sup>.

Si tratta di una interpretazione che estende di molto l'ambito applicativo delle fattispecie penali-tributarie, sfruttando la mancata definizione legislativa del fenomeno elusivo.

B) La possibile inclusione dell'elusione nel raggio d'azione del diritto penale si scontrerebbe, altresì, con la formulazione della fattispecie di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74/2000 che prevede una condotta vincolata consistente nella indicazione in dichiarazione «di elementi attivi per un ammontare inferiori», ovvero, «di elementi

---

<sup>697</sup> In dottrina è stato chiarito, fin da subito, che «le operazioni elusive (che comportino naturalmente il superamento delle soglie di evasione contemplate dalle disposizioni in materia) potrebbero costituire reato in un sistema che disconosca: il principio di riserva di legge, il principio di tassatività, il principio di retroattività, il principio di tipicità della fattispecie e del carattere frammentario o “puntiforme” della tutela penale; il principio di personalità della responsabilità penale e, forse, anche il principio di materialità del fatto e dell'onere della prova a carico dell'accusa». Così, G. FLORA, *Perché l'«elusione fiscale» non può costituire reato*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2011, 4, 865 ss.

<sup>698</sup> Tale funzione selettiva viene rafforzata dall'orientamento che individua, in tutte le fattispecie del d.lgs. n. 74/2000, compreso il delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4, l'elemento soggettivo del dolo specifico. In giurisprudenza si veda Cass., sez. III, sent. 1 dicembre 2011, n. 13926, in *www.dejure.giuffre.it*.

<sup>699</sup> Così, A. MARTINI, *Reati*, cit., 402, il quale conclude per la rilevanza penale delle condotte di indicazione nelle dichiarazioni di componenti attivi inferiori al reale o di componenti passivi fittizi, seppur compiuti ricorrendo a tecniche elusive.

<sup>700</sup> Cfr., M. DI SIENA, *La sanzionabilità penale dell'elusione fiscale alla luce delle più recenti iniziative legislative: la possibile (ragionevole) fine di uno spauracchio?*, cit., 55.

passivi fittizi»<sup>701</sup>. La condotta penalmente rilevante, afferma autorevole dottrina, è solo quella si estrinseca in estremi che non hanno corrispondenza nella realtà, caratterizzati cioè dalla oggettiva omissione di un elemento attivo, o di parte di esso, o alla indicazione di componenti passivi fittizi attraverso negozi elusivi<sup>702</sup>.

A nostro avviso, la conclusione della irrilevanza dell'elusione non sembra mutare neppure accogliendo la più rigorosa impostazione per la quale rileverebbero come "elementi passivi fittizi" anche i costi effettivamente sostenuti ma indeducibili in base alle norme tributarie (in quanto non inerenti o non di competenza): l'elusione, si è detto più volte, poggia infatti non sulla diretta violazione di norme ma sullo sfruttamento di lacune o imprecisioni legislative<sup>703</sup>: una differenza concettuale non di poco momento<sup>704</sup>.

È vero che l'elusore non corrisponde le imposte dovute, così come l'evasore, ma dalle due figure si conseguono risparmi completamente diversi: mentre l'evasione genera un risparmio legato ad un vero e proprio nascondimento di fatti – nella mancata contabilizzazione di un ricavo o di una plusvalenza, o nella contabilizzazione di costi inesistenti (ovvero, per parte della dottrina, di costi non di competenza o non inerenti) – l'elusione, invece, si realizza tramite negozi giuridici collegati tra loro, corrispondenti a quanto rappresentato dal contribuente, non solo «visibili agli occhi del Fisco»<sup>705</sup>, ma anche formalmente conformi alle regole esistenti.

---

<sup>701</sup> Tra gli ultimi, si veda L. TROYER, *La rilevanza penale dell'elusione tra Suprema Corte e Legislatore dopo la sentenza D&G*, cit., 696.

<sup>702</sup> In tal senso, P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, "esterovestizione" e dichiarazione infedele*, cit., 867, per il quale «non convince la tesi che riconduce quasi automaticamente l'elusione all'evasione rilevante anche in sede penale, sotto l'egida dell'infedele dichiarazione». L'autore ritiene infatti che «siffatta opzione interpretativa finirebbe per avallare, nel diritto vivente, una sorta di fattispecie a forma libera, per cui il contribuente che eluda (e quindi evada) in qualsiasi modo le imposte dirette o l'IVA, superando le soglie di punibilità, sarebbe punibile».

Il medesimo argomento è rinvenibile nella già citata sent. Trib. Milano, Uff. GUP, 1 aprile 2011, cit., a pag. 22.

<sup>703</sup> Cfr. I. CARACCIOLI, *Note di carattere penal-tributario a margine della questione dell'abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, III, 82., per il quale il tema della elusione fiscale «non presenta specifici profili penali, in quanto al giudice interessa soltanto che il comportamento concretamente tenuto dal contribuente sia effettivamente riconducibile alla fattispecie di "dichiarazione infedele"» il che comporta che in esso siano ravvisabili gli estremi dell'occultamento di materia imponibile, sopra soglia di punibilità, «esclusivamente attraverso l'occultamento di componenti positivi di reddito o l'indicazione di elementi passivi fittizi (da intendersi nel modo tradizionalmente seguito dall'Amministrazione finanziaria, comprensivo anche dei costi effettivamente sostenuti, ma ritenuti indeducibili fiscalmente)». In tal senso anche R. PISANO, *Sub art. 4, Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2011, 567.

<sup>704</sup> Del nostro stesso avviso è A. MARCHESELLI, *Numerosi e concreti ostacoli si contrappongono alla punibilità di elusione fiscale e abuso del diritto*, cit., 855-856, per il quale «anche a ritenere che, nell'ambito dell'art. 4, siano comprese difformità del comportamento del contribuente dal modello legale (e non solo disallineamenti dall'apparenza rispetto al dato reale come falsità e occultamenti), non si risolve ancora il problema della punibilità dell'elusione. Ciò perché nell'ipotesi della violazione di regole di competenza, ad esempio, si ha violazione di norme specifiche, nella quali è pacifica l'esistenza di un dovere violato dal contribuente. E non è ancora detto che un analogo dovere sussista rispetto a condotte elusive».

<sup>705</sup> V. F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in *Elusione ed abuso nel diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, 444-445; nonché I. CARACCIOLI, *Note di carattere penal-tributario a margine della questione dell'«abuso di diritto»*, in *Riv. dir. trib.*, 2009,

C) Neppure il ricorso all'esimente dell'art. 16, per ricavare *a contrario* l'illiceità della condotta elusiva non "sorretta" dall'uniformità ai pareri o al silenzio-assenso ai suddetti, appare soddisfacente. I beni primari posti in gioco dal diritto penale – tra i quali spicca naturalmente la libertà personale – difficilmente sembrano conciliabili con il recupero della rilevanza penale attraverso una norma che prevede una speciale ipotesi di non punibilità, la quale può costituire al più un mero indizio, cioè un fattore meritevole di approfondimento da parte degli organi competenti e non già una fonte di prova determinante per ricavare la responsabilità penale del soggetto del contribuente che non si sia avvalso delle procedure di interpello<sup>706</sup>.

D) La ritenuta natura procedimentale dell'art. 37-bis pone un altro serio ostacolo, dato che la norma citata non può includersi tra quelle impositive di obblighi preesistenti al comportamento del contribuente<sup>707</sup>. Quest'ultimo, di conseguenza, potrebbe non percepire il reale "disvalore" del proprio comportamento, sempre sottoposto alla valutazione *ex post* di inopponibilità dell'Amministrazione finanziaria, basata sull'esame della presenza /assenza di motivazioni economiche<sup>708</sup>.

E) Un ultimo ed invincibile ostacolo è rappresentato ancora dall'art. 37-bis d.p.r. n. 600/73, nella parte in cui individua i negozi elusivi di particolare gravità che possono essere disconosciuti dal Fisco, impiegata dalla stessa Corte per arginare la rilevanza penale di ogni fenomeno elusivo e, quindi, la portata dirompente del proprio *decisum*<sup>709</sup>.

La Corte tenta infatti di recuperare il rispetto del principio di legalità rinviando ad una disposizione tributaria altamente tecnica che descrive comportamenti che il contribuente non deve tenere in quanto lesivi dell'interesse erariale. Il problema, tuttavia, non pare superato, in quanto il combinato disposto della fattispecie tributaria dell'art. 4 d.lgs. 74/2000 con il citato art. 37-bis, comma 3, sembra scontare un *defi-*

---

81 ss. Per il precedente sistema si veda A. ALESSANDRI, *L'elusione fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1990, 1075.

<sup>706</sup> Così, A. MEREU, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 1024.

<sup>707</sup> G. FLORA, *Perché l'«elusione fiscale» non può costituire reato*, cit., sottolinea che in tal modo si produrrebbe una violazione dei principi di riserva di legge e di irretroattività della norma penale, nonché del principio di personalità della responsabilità penale, posto che il giudizio di rimproverabilità dell'autore consisterebbe «nell'essersi messo nelle condizioni di subire un giudizio di "non apprezzabilità" delle ragioni economiche che hanno ispirato la sua condotta».

<sup>708</sup> Manifesta simili perplessità O. DI GIOVINE, *L'ineducibilità dei costi da reato*, cit. In tal senso, anche, P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, "esterovestizione" e dichiarazione infedele*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, 7, 866, per il quale nelle ipotesi elusive «mancherebbe in radice quel minimo di idoneità decettiva che la stessa Relazione al d.lgs. n. 74/2000 ritiene necessario ai fini della configurabilità del delitto di dichiarazione infedele». Si precisa che per questo la fattispecie richiederebbe, oltre al superamento degli importi indicati nelle soglie, anche «l'artificiosa rappresentazione di elementi reddituali negativi».

<sup>709</sup> La Corte, nel limitare la portata applicativa del principio espresso, ha inoltre chiaramente ricordato che: a) il giudice penale non può rinviare semplicemente alle risultanze dell'accertamento tributario, come spesso avviene (altrimenti si condannerebbe sulla base, sostanzialmente, delle allegazioni di una parte processuale, pubblica, ma pur sempre parte; b) che, in ogni caso, va con rigore accertato il dolo, in conformità con quanto previsto dalle fattispecie tributarie.

*cit* di tassatività<sup>710</sup>: si demanda all'autorità giudiziaria – e prima ancora all'Amministrazione finanziaria che inoltra le segnalazioni di reato – la scelta di individuare quando un'operazione sia elusiva, rispetto alle ragioni economiche che hanno mosso il contribuente.

Come osservato in dottrina, le operazioni ivi indicate sono descritte per categorie generali che, tra l'altro, si inquadrano in schemi negoziali di per sé leciti, benché indiscutibilmente complessi, attenendo a rapporti societari (ad esempio: fusioni, acquisizioni, cessione di crediti, etc.). Si è dinanzi ad operazioni che rappresentano solo una parte del comportamento elusivo, e non l'intera condotta elusiva, e, quindi, ad una elencazione «solo in apparenza tassativa, laddove la si legga in chiave penalistica»<sup>711</sup>.

In conclusione, sembra quindi che la Corte di cassazione, tentata da una difesa in via giurisprudenziale dell'interesse erariale, rischi di legittimare una estensione non pienamente compatibile con i principi del diritto penale<sup>712</sup>.

Questo nuovo orientamento, a ben vedere, sembra a sua volta influenzato dalla difficoltà – presente nel settore amministrativo-tributario – di qualificare correttamente le operazioni economiche realizzate dagli operatori, spesso ricondotte alla elusione d'imposta, piuttosto che alla vera e propria evasione fiscale. La conseguenza è che se nei casi di chiara evasione fiscale non viene trattato con la dovuta attenzione il problema sanzionatorio, non si riesce più a creare quel contesto che serve per distinguere le diverse situazioni di evasione e di elusione fiscale.

A nostro avviso, come tra l'altro implicitamente ricavabile dalla stessa sentenza, la questione avrebbe forse dovuto essere trattata diversamente, ovvero sia antepo-  
nendo «al tema della rilevanza penale dell'abuso di diritto e dell'elusione fiscale, la questione relativa alla disciplina fiscale applicabile all'esterovestizione internazionale»<sup>713</sup> posto che, nel caso di specie, uno degli attori della complessa operazione economica posta in essere è, appunto, una società lussemburghese della cui reale collocazione estera si dubita.

---

<sup>710</sup> La necessaria duttilità delle norme antielusive, se da un lato è funzionale a ricondurre a tassazione il reddito ottenuto dal contribuente per effetto del percorso negoziale atipico, dall'altro comporta un «elevato tasso di arbitrarietà che rischia di inficiare la valutazione di “equivalenza” tra risultati economici che, per definizione, saranno comunque sempre, almeno in qualche misura, differenti». Così A. PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, “abuso del diritto” e norme penali*, cit. 13., il quale ribadisce l'irrilevanza penale di tali norme e, quindi, «l'atipicità delle condotte di elusione fiscale rispetto al delitto di cui all'art. 4 del decreto».

<sup>711</sup> Cfr. P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, “esterovestizione” e dichiarazione infedele*, cit. 868., il quale parla di «pseudo determinatezza del precetto tributario che si vorrebbe destinato a integrare il divieto di presentare una dichiarazione infedele promanante dall'art. 4 d.lgs. n. 74/2000 (ovvero il comando, derivante dall'art. 5, d.lgs. n. 74/2000, di presentare la dichiarazione)».

<sup>712</sup> Cfr., F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, cit., 449, il quale, ben prima della pronuncia in esame, affermava che un simile strumento ermeneutico appare «a dir poco forzato, tanto più che esso si esplica in materia penale, nella quale vige in maniera assoluta il principio di legalità, che preclude il ricorso all'analogia in *malam partem*».

<sup>713</sup> Il percorso logico che, a nostro parere, doveva essere seguito, è stato colto anche da, A. MEREU, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 1035.

L'esterovestizione, come si è visto nella parte generale, costituisce un fenomeno riconducibile alla evasione fiscale in virtù di una fittizia elezione di residenza, al quale ben può seguire, da parte dell'Amministrazione finanziaria, la corretta individuazione della residenza fiscale nel territorio italiano e il conseguente assoggettamento a tassazione di tutti i redditi riconducibili al soggetto esterovestito.

In tal modo, senza imboccare l'impervio percorso che porta alla elusione fiscale, condotte simili possono essere ricondotte, in maniera più agevole, in ambito penale, in particolare alla fattispecie di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74/2000 che sanziona l'omessa dichiarazione dei redditi da parte degli amministratori della società esterovestita.





### *Sintesi e osservazioni conclusive*

Il sistema penale del d.lgs. n. 74/2000 è percepito tuttora come una novità, nonostante sia trascorso oramai più di un decennio dalla sua introduzione<sup>714</sup>. Questo aspetto, a nostro avviso, può forse spiegarsi, in primo luogo, in ragione dei numerosi provvedimenti “premiali” che hanno accompagnato i condoni e gli “scudi fiscali”, sin dalla entrata in vigore del decreto, ed impedito così di testarne compiutamente la reale efficacia<sup>715</sup>.

Bisogna poi considerare, in secondo luogo, le numerose previsioni legislative e gli innovativi principi giurisprudenziali che, a più riprese, hanno toccato l’impianto originario della fonte; per contrastare il fenomeno della “grande evasione”, è così riemersa, accanto al bene giuridico primario della corretta percezione delle imposte, la tutela della trasparenza fiscale e dell’interesse dell’Amministrazione finanziaria al corretto svolgimento delle attività di accertamento.

E’ opportuno ora riepilogare le modifiche legislative e gli interventi della giurisprudenza che, lo abbiamo visto, non sempre si pongono nel pieno rispetto dei principi generali della materia penale.

1) In merito all’operato del legislatore è possibile distinguere due gruppi di provvedimenti.

Il primo ricomprende sia la previsione di ulteriori fattispecie (ad es. i reati di omesso versamento di ritenute, di IVA, di indebite compensazioni, di sottrazione fraudolenta nella transazione fiscale) sia la revisione di quelle esistenti (ad es. la riformulazione del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte) per colmare vuoti di tutela messi in luce dalla prassi applicativa. Per quanto la dottrina sia ancora divisa circa la reale efficacia di tali previsioni, esse si collocano tra gli esempi di lecita normazione penale.

All’interno di tale gruppo rientrano poi le modifiche apportate al d.lgs. n. 74 che – pur rimanendo nell’ambito delle legittime scelte di politica criminale – alterano, molto più di quelle sopra indicate, l’originario impianto dei reati tributari (ad es. l’eliminazione delle circostanze attenuanti dei delitti di cui agli art. 2 ed 8), o creano ampie difformità rispetto agli istituti generali del codice penale (ad es. i nuovi termini di prescrizione dei reati tributari), contribuendo a rivitalizzare la specialità, caratteristica del diritto penale tributario fin delle sue origini.

Il secondo gruppo di provvedimenti riguarda, invece, quelle modifiche che – per quanto siano espressione di condivisibili scelte di contrasto all’evasione fiscale – si caratterizzano per cattiva qualità della legislazione.

Quanto analizzato in tema di confisca per equivalente costituisce la riprova di una disposizione penale criticabile sotto il profilo del mancato rispetto del principio di legalità. Sul punto ad ogni modo, dopo la correzione in via interpretativa operata

---

<sup>714</sup> In tal senso anche, D. TERRACINA, *I reati tributari*, cit. 1761.

<sup>715</sup> Si vedano le cause di esclusione di punibilità previste dall’art. 8, comma 6, lett. c) e dall’art. 9, comma 10, lett. c), l. n. 289/2002; nonché l’art. 13-bis, comma 4, d.l. n. 78/2009.

dalla Cassazione, il cui orientamento consolidato prestava il fianco alle critiche che vedevano in esso un'applicazione analogica in *malam partem*, è nuovamente intervenuto il legislatore, il quale finalmente ha modificato proprio l'art. 322-ter comma 1 c.p., permettendo di disporre la confisca di valore anche sul profitto del reato tributario.

Si è poi assistito infine, nei casi più gravi, alla creazione di fattispecie contrastanti con il principio della determinatezza: ad esempio il reato di false risposte all'Amministrazione finanziaria ex art. 11 della l. n. 214/2011 (di conversione del d.l. n. 201/2011), il cui destino verrà probabilmente «segnato dalle ceseie della Consulta»<sup>716</sup>.

2) Per quanto concerne la giurisprudenza, dopo un primo periodo di assestamento della disciplina del d.lgs. n. 74, sembra essersi ridestato l'interesse per il fenomeno evasivo, mediante la revisione di orientamenti che si ritenevano oramai consolidati<sup>717</sup>.

In alcuni casi, abbiamo visto, la giurisprudenza ha operato una interpretazione estensiva sfruttando le ambiguità ancora oggi presenti delle disposizioni di legge. Si tratta, come detto, di orientamenti in generale plausibili, ma da contenere il più possibile atteso che – trattandosi di fattispecie incriminatrici – simili incertezze interpretative dovrebbero essere limitate *ab origine* dal legislatore. In merito, si rinvia a quanto detto in tema di falso qualitativo, nonché sui dubbi che permangono circa gli elastici concetti di inesistenza e di fittizietà in riferimento alle fattispecie di dichiarazione fraudolenta<sup>718</sup>; così come si rimanda all'esame delle opposte interpretazioni che hanno portato al *revirement* della più recente giurisprudenza sulla questione della riconducibilità del falso materiale al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. n. 74/2000)<sup>719</sup>.

In altri casi si è giunti, indubbiamente, sino a vere e proprie interpretazioni analogiche in *malam partem* che, pur comprensibili nella logica di fondo, non appaiono accettabili in base ai principi del diritto penale. L'esempio è rinvenibile in ordine alla estensione agli enti della confisca per equivalente per i reati tributari (la quale è stata in parte sconfessata dalle ultime sentenze di legittimità)<sup>720</sup>, così come nell'orientamento che ha ravvisato profili penali anche nelle condotte ascrivibili alla elusione d'imposta<sup>721</sup>.

È d'obbligo, per il penalista, ribadire che ogni possibile ricorso all'analogia è precluso dal dettato costituzionale, poiché solo il legislatore è legittimato ad intervenire per estendere – se ritenuto opportuno – la disciplina penale qui esaminata.

---

<sup>716</sup> Così, G. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria*, cit., 21.

<sup>717</sup> Si veda, in tema di soglie di punibilità, quanto detto *supra*, sub cap. II, sez. II, par. 2.

<sup>718</sup> Si veda, *supra*, sub cap. III, sez. I, par. 3.3.

<sup>719</sup> Si veda, *supra*, sub cap. III, sez. I, par. 4.4.

<sup>720</sup> Si veda, *supra*, sub cap. IV, sez. I, par. 7.

<sup>721</sup> Si veda, *supra*, sub cap. IV, sez. III, par. 7.

Visti gli innegabili punti di contatto con il diritto penale, seguono ora alcune considerazioni finali riguardanti il diritto sanzionatorio tributario, nonché gli strumenti di contrasto all'evasione di carattere prettamente amministrativo.

Nella labile speranza che il nuovo Parlamento si faccia carico di migliorare il sistema dei reati tributari, eliminando le criticità ancora presenti, a nostro avviso sembra corretto ricordare che primo ed imprescindibile momento di lotta alla evasione fiscale rimane quello amministrativo.

Il relativo sistema sanzionatorio, tuttavia, come ricordato, presenta anch'esso alcuni limiti, a loro volta accentuati dalla enorme complessità della materia tributaria sostanziale<sup>722</sup>. Tra i principali ricordiamo:

a) i numerosi istituti deflattivi del contenzioso tributario che, per perseguire una politica di recupero delle imposte e di contenimento dei costi, nel lungo periodo possono limitare l'efficacia general-preventiva della sanzione amministrativa;

b) la complessità delle procedure amministrative necessarie per giungere alla verifica delle posizioni fiscali dei contribuenti, ancora oggi eseguite in tempistiche troppo dilatate (a causa dell'elevata quantità di lavorazioni) con il rischio di decadenza dell'azione di accertamento.

Quindi, se, per i limiti sopra esposti, la sanzione pecuniaria, sulla quale sono riposte molte speranze, si dimostra in parte inefficace, si profila la destabilizzazione dell'intero sistema sanzionatorio tributario. Ciò comporta, la conseguenza di non ostacolare il contribuente infedele nella predisposizione di comportamenti che danno luogo ad evasione fiscale: questi, piuttosto che corrispondere quanto dovuto, sarà indotto a "rischiare" future verifiche che, in realtà, potrebbero anche non avvenire.

Sul punto, un cambiamento in positivo delle attività di contrasto, specie dell'evasione di rilevante entità, è dato dalle costanti migliorie tecniche degli applicativi delle Amministrazioni finanziarie (ad esempio, le continue implementazioni dell'Anagrafe tributaria con funzioni sempre più aggiornate, nonché i recenti collegamenti tra le banche dati tributarie e quelle di altri enti).

Più problematica sembra, invece, la questione del grado di preparazione di parte del personale, spesso non formato per esercitare correttamente la funzione sanzionatoria demandata all'Amministrazione finanziaria, specie quando sia prevista la commisurazione della sanzione tra un minimo e un massimo edittale.

Vi è infatti il rischio – solo in parte temperato dagli elevati importi edittali – che gli Uffici impositori tendano a comminare sanzioni nella misura minima, al solo fine di evitare probabili contenziosi e quindi ulteriori costi per l'Amministrazione<sup>723</sup>. A nostro avviso, si profila così un mutamento della sanzione fiscale, la quale vede in gran

---

<sup>722</sup> Si veda, *supra*, *sub*. cap. I, sez. III, par. 2.

<sup>723</sup> Non vi sono elementi precisi in ordine alla concreta effettività della sanzione amministrativa, poiché i dati messi a disposizione dall'Amministrazione finanziaria sembrano per lo più concentrarsi sul profilo economico dell'attività sanzionatoria, cioè sulle maggiori o minori percentuali di riscossione dei tributi. Ad esempio, nell'ultimo bollettino sulle entrate tributarie rilasciato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze per il periodo gennaio-ottobre 2012, non vi è traccia di dati sulle sanzioni amministrative; cfr. [http://www.finanze.gov.it/export/download/entrate\\_tributarie/Bollettino\\_entrate\\_Ottobre\\_2012\\_xv.pdf](http://www.finanze.gov.it/export/download/entrate_tributarie/Bollettino_entrate_Ottobre_2012_xv.pdf)

parte attenuata la propria funzione; ciò determina l'accentuazione del profilo economico della vicenda tributaria verso la cui definizione è diretta l'attività dell'Amministrazione finanziaria<sup>724</sup>

Si tratta, a nostro modo di vedere, di una scelta da soppesare con cautela, in quanto viene realizzata una commistione di funzioni che operano su diversi piani: si rischia di confondere l'efficienza e l'efficacia dell'azione amministrativa, con la funzione preventivo-retributiva appartenente alla sanzione fiscale.

Per quanto riguarda l'evasione medio/piccola, a nostro avviso, si dovrebbe a maggior ragione puntare sul versante amministrativo anche mediante strumenti dissuasivi del comportamento illecito; e questo al fine di attuare il principi di sussidiarietà e di frammentarietà del diritto penale<sup>725</sup>.

Utile in tal senso sembra essere la limitazione dell'uso del contante nelle transazioni, con l'obbligo di avvalersi di un intermediario finanziario per importi pari o superiori ai 1.000 euro, dato che l'evasione fiscale è alimentata da introiti "in nero" percepiti sotto forma di denaro contante<sup>726</sup>. Seppur questa misura sia stata pensata – in adeguamento al diritto comunitario – come mezzo di contrasto al riciclaggio dei proventi da attività criminose economiche e di finanziamento al terrorismo, sembra comunque plausibile che tale limitazione possa comportare ricadute anche in campo fiscale, quale strumento di repressione della evasione, grazie al disposto dell'art. 36, comma 6, d.lgs. n. 231/2007 che permette l'utilizzo, a fini fiscali, dei dati e delle informazioni acquisiti in applicazione della normativa antiriciclaggio<sup>727</sup>.

A ciò si aggiunge il venir meno del segreto bancario<sup>728</sup> che permette di ricorrere, sempre più spesso, a verifiche su movimenti bancari dei contribuenti, per il succes-

---

<sup>724</sup> Favorevole a questo mutamento della sanzione amministrativa, in termini più pragmatici, è M. DI SIENA, *Dal velleitarismo preventivo al pragmatismo retributivo*, cit. per il quale «la concezione - quasi sacrale - della sanzione fiscale» trascurerebbe «di apprezzare a pieno che l'evasione al pari dell'attività di contrasto della medesima effettuata dall'amministrazione finanziaria rappresenta una vicenda principalmente [...] economica ma in cui siffatti profili di economicità debbono essere analizzati in modo empirico e non in vitro».

<sup>725</sup> Il ricorso al diritto penale, come si sa, è difatti giustificato in presenza di due condizioni: a) solo quando si dimostrino meno incisivi gli altri strumenti di controllo sociale, tra i quali vi è, appunto, il diritto amministrativo (principio di sussidiarietà in senso proprio, o di necessità della pena); b) solo quando si verifichino specifiche forme di aggressione considerate più gravi ed insidiose rispetto ad altre (principio di frammentarietà del diritto penale). Cfr., C.E. PALIERO, *Il principio di effettività nel diritto penale*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1990, 450.

<sup>726</sup> Già nel d.l. 13 agosto 2011, n. 138 erano stati previsti limiti per il trasferimento del denaro contante, assegni e libretti di deposito con soglia massima inferiore ad euro 2.500. A seguito dell'entrata in vigore del decreto Monti, detto importo è stato ulteriormente ridotto ad euro 999,99.

<sup>727</sup> V. S. CAPOLUPO, *Manovra Monti: l'utilizzo generalizzato dei movimenti bancari e finanziari*, in *il Fisco*, 2012, 1, 31, il quale afferma che «il vincolo di monitorare ogni transazione finanziaria, commerciale o liberalità – di importo pari o superiore a 1.000 euro, facendola transitare per un intermediario finanziario – il suo autore, nonché la registrazione della controparti, la natura, dell'importo e il mezzo di pagamento utilizzato, comporta, come logica e inevitabile conseguenza, che i principi di identificazione e registrazione coinvolgano qualsiasi cittadino, superando l'impostazione iniziale della disciplina in quanto limitata soltanto ad alcune categorie».

La riduzione della soglia massima consente quindi all'Amministrazione finanziaria di disporre di ulteriori dati per la selezione dei contribuenti da sottoporre a più approfondite verifiche.

<sup>728</sup> Cfr. art. 11, comma 2, l. 22 dicembre 2011, n. 214.

sivo raffronto «sia con i ricavi e/o compensi contabilizzati sia, per quanto riguarda le persone fisiche, le spese sostenute, il patrimonio disponibile ed il relativo tenore di vita»<sup>729</sup>.

In ultimo, sempre sul piano amministrativo, meritano un cenno due tipologie di interventi, idonei ad influire sull'accertamento di violazioni della disciplina fiscale, che presentano indubbi collegamenti con il diritto sanzionatorio.

Il primo concerne lo strumento – ancora di incerta utilità – dell'accertamento sintetico in base al nuovo testo dell'art. 38, quarto comma, del d.p.r. n. 600/1973, così come modificato dal d.l. n. 78/2010.

Tale strumento – denominato giornalmisticamente “nuovo redditometro” – è stato introdotto per esprimere un chiaro messaggio di deterrenza rivolto a tutti i contribuenti.

Gli Uffici dell'Agenzia delle entrate possono ora determinare il reddito complessivo della persona fisica – e non solo degli esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo – sulla base delle spese sostenute dal contribuente che si presumono conseguenti alla percezione di un reddito, tenuto conto di una franchigia pari al 20% rispetto al dichiarato<sup>730</sup>.

In aggiunta è stato poi introdotto, a scopo “pedagogico”, un particolare *software* (c.d. *redditest*) per consentire ai contribuenti di verificare preventivamente la coerenza delle spese sostenute rispetto al reddito familiare dichiarato nello stesso anno e, in tal modo, conformare il proprio comportamento<sup>731</sup>.

Sul punto, tuttavia, non è possibile esprimere un giudizio di validità ai fini del contrasto alla evasione fiscale, posto che l'istituto è ancora in via di perfezionamento e presenta, come è facile intuire, una serie di problematiche che potrebbero influire sulla sua reale efficacia<sup>732</sup>.

Una valutazione, a nostro avviso positiva, può essere invece riconosciuta alla diversa tipologia di intervento mediante le verifiche “sul territorio” eseguite dalla Guardia di

---

<sup>729</sup> Così, S. CAPOLUPO, *Manovra Monti: l'utilizzo generalizzato dei movimenti bancari e finanziari*, cit. 37.

<sup>730</sup> In estrema sintesi, il sistema si basa; a) su di una serie di elementi indicativi della capacità contributiva (alcuni dei quali già presenti in Anagrafe tributaria, altri acquisibili grazie a collaborazione con altre Agenzie fiscali, Enti o Autorità pubbliche, altri ancora acquisiti attraverso indagini sul territorio); b) sull'esame di beni indicativi di capacità di spesa che contribuiscono, congiuntamente, alla stima del reddito (i beni sono suddivisi in sette categorie: abitazione, mezzi di trasporto, assicurazioni e contributi, istruzione, attività sportive e ricreative e cura della persona, altre spese significative, investimenti immobiliari e mobiliari netti); c) su modelli statistico-matematici che tengono conto, come parametro di riferimento, di gruppi omogenei di famiglie differenziate per aree geografiche. Le informazioni sono reperibili sul sito:

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsi/documentazione/archivio/manifestazioni+ed+eventi/eventi+e+convegni+del+2011/presentazione+del+nuovo+redditometro>

<sup>731</sup> Reperibile nel sito <http://redditest.agenziaentrate.it/>

<sup>732</sup> Si rinvia a quanto espresso da M. BEGHIN in un primo commento - apparso sul sito [http://www.ipsoa.it/Fisco/opinioni\\_a\\_confronto\\_l\\_intervista\\_a\\_mauro\\_beghin\\_id1107828\\_art.aspx](http://www.ipsoa.it/Fisco/opinioni_a_confronto_l_intervista_a_mauro_beghin_id1107828_art.aspx) - per il quale i principali punti deboli del “nuovo redditometro” sono: a) il riferimento operato dal nuovo sistema alle medie nazionali Istat che consentirebbero di tassare “ricchezze fasulle”; b) l'incertezza delle modalità con le quali si dovrebbe articolare il contraddittorio che verrebbe incluso all'interno del procedimento da cui potrebbe derivare l'emissione di un accertamento.

finanza e, soprattutto, dall'Agenzia delle entrate. Il clamore e il malcontento destato nella parte dell'opinione pubblica interessata dai controlli<sup>733</sup>, nonché la decisa opposizione di alcuni esponenti politici e di rappresentanti del giornalismo italiano, appaiono in gran parte ingiustificate.

Se è vero – come da più parti si è sentito dire – che molte informazioni sono reperibili nelle banche dati a disposizione delle Amministrazioni finanziarie, altri importanti elementi sono per contro recuperabili solo attraverso un controllo diretto, specie laddove la corretta tassazione non possa avvenire sulla base di quanto già in possesso del Fisco (bilanci, contabilità, beni iscritti nei pubblici registri e dichiarazioni fiscali).

Al di là dell'aspetto mediatico, queste iniziative sono a nostro avviso necessarie per consentire un primo controllo delle forme più lievi di evasione, le quali, se fino ad oggi non sono state ritenute realmente offensive, nel lungo periodo hanno invece arrecato un reale danno alle casse dello Stato e, quindi, una concreta lesione dell'interesse erariale alla corretta percezione delle imposte<sup>734</sup>.

In conclusione, anche tali controlli sembrano opportuni al fine di eliminare in capo ai contribuenti infedeli la convinzione – divenuta un atteggiamento culturale – che la piccola/media evasione fiscale sia esempio di astuzia o di capacità produttive meritevoli, nonché la “presunzione di impunità” che lentamente si è andata formando – anche a causa di inerzie del legislatore – all'interno del nostro Paese.

---

<sup>733</sup> <http://www.youtube.com/watch?v=O6JzUjCt96U>; <http://www.ilgiornale.it/news/cortina-dampezzolira-degli-albergatori-arrivano-disdette.html>.

<sup>734</sup> La dottrina tributaristica pone in risalto la necessità di tali controlli, specie per fare emergere interazioni societarie di comodo. Si veda, ad esempio, M. BEGHIN, *Quello che le banche dati non possono raccontare (a proposito di “perle delle Dolomiti” e controlli fiscali)*, in <http://www.mau-robeghin.net/blog/>, secondo il quale «per far emergere queste fattispecie di abnorme impiego di beni societari è necessario che l'Agenzia delle entrate proceda, di caso in caso, a un controllo di corrispondenza tra la situazione possessoria formale e la situazione di reale utilizzazione del cespite. Non basta l'esame cartolare di un bilancio, di una contabilità o di un pubblico registro ed è necessario operare “strada per strada”, attraverso indagini che, necessariamente, conducano i funzionari del Fisco a contatto con la realtà economica».

## BIBLIOGRAFIA

ALAGNA R., *La legge penale tributaria nel tempo: tra eccezioni legislative e forzature interpretative*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it)

ALAGNA R., *I reati tributari e il regime della responsabilità da reato degli enti*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2012, 1-2, 397 ss.

ALESSANDRI A., voce *Confisca nel diritto penale*, in *Dig. disc. pen.*, III, Torino, 1989, 39 ss.

ALESSANDRI A., *L'elusione fiscale*, in *Riv. it. dir e proc. pen.*, 1990, 1075 ss.

ALESSANDRI A., *Attività d'impresa e responsabilità penali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2005, 534 ss.

AMISANO TESI M., voce *Confisca per equivalente*, in *Dig. disc. pen.*, Vol. Agg. Quarto, Tomo I, Torino, 2008, 191 ss.

ANDREANI G. - FERRARA G., *Indeducibilità dei costi da reato e soggettivamente inesistenti: sanzione e «reverse charge»*, in *Corr. trib.*, 2012, 45, 3491 ss.

ANDREAZZA G.-PISTORELLI L.-SCARCELLA A., *Novità legislative: L. 14 settembre 2011, n. 148, Relazione a cura dell'Ufficio del Massimario della Corte di cassazione*, reperibile in *Diritto penale contemporaneo*, 2011,

ANGIONI F., *Condizioni di punibilità e principio di colpevolezza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1989, 1440 ss.

ANTOLISEI F., *Manuale di diritto penale - Leggi complementari*, Vol. II, Padova, 2008.

ANTONIONI F., *La Bancarotta semplice*, Napoli, 1962.

ARMELLA S.-UGOLINI L., *Annualità «condonate» ai fini Iva, raddoppio dei termini e reati prescritti*, in *Corr. trib.*, 2012, 11, 805 ss.

BALDUCCI P., *Concorso di persone nel reato e confisca per equivalente*, in *Cass pen.*, 2010, 9, 3104 ss.

BALDUCCI P., *La confisca per equivalente aspetti problematici e prospettive applicative*, in *Dir. pen. proc.*, 2011, 2, 230 ss.

BEGHIN M., *Quello che le banche dati non possono raccontare (a proposito di “perle delle Dolomiti” e controlli fiscali)*, in <http://www.mau-robeghin.net/blog/>.

BELLAGAMBA G.-CARITI G., *Il sistema delle sanzioni tributarie*, Milano, 2011.

BERNARDI A., *L'armonizzazione delle sanzioni in Europa: linee ricostruttive*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.* 2008, 1, 76 ss.

BERNARDI A., *L'evoluzione della depenalizzazione in Italia*, in BERNARDI A - ZODA I., *Depenalizzazione. Profili teorici e pratici*, Padova, 2008, 33 ss.

BERNARDI A., *Sicurezza e diritto penale in Italia e nella Unione Europea*, in *Ann. Univ. Ferrara – Sc. Giur. Vol. XXII*, 2008, 17 ss.

A. BERNARDI - I. ZODA, *Depenalizzazione. Profili teorici e pratici*, Padova, 2008.

- BERNARDI A., *Il proteiforme concetto di sicurezza: riflessi in ambito penale*, in *Per il 70. compleanno di Pierpaolo Zamorani. Scritti offerti dagli amici e dai colleghi di facoltà*, (a cura di L. Desanti, P. Ferretti, A. D. Manfredini), Milano, 2009, 1 ss.
- BERNARDI A., *La competenza penale accessoria dell'Unione Europea: problemi e prospettive*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2012, I, 43 ss.
- BERNASCONI A., *I profili penali dello scudo fiscale nella cornice della premialità*, in *Corr. trib.*, 2009, 42, 3415 ss.
- BERSANI G., *"Amministratore di fatto" e reati tributari*, in *Il fisco*, 2005, 47.
- BERSANI G., *Le condotte elusive e la loro rilevanza nel diritto penale tributario secondo la giurisprudenza della Corte di cassazione*, in *il Fisco*, 2012, 27, 4263.
- BERTOLINO M., *La televisione del crimine*, a cura di G. FORTI - M. BERTOLINO, Milano, 2005.
- BILANCETTI M., *Responsabilità penale del professionista e concorso di persone nel reato nell'ambito della legge n. 516 del 1982*, in *Giust. Pen.*, 1993, II, 52 ss.
- BIN R. - PITRUZZELLA G., *Diritto pubblico*, Torino 2010.
- BOFFELLI E., *I reati tributari - parte prima*, in *Dir. e prat. trib.*, 2012, 3, 559 ss.
- BOFFELLI E., *I reati tributari - parte seconda*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 4, 791 ss.
- BOLOGNINI S.- BUSSON E.- D'AVIRRO A., *I reati di false comunicazioni sociali*, Milano, 2002.
- BONINI S., *Quali spazi per una funzione simbolica del diritto penale?*, in *Ind. pen.* 2003, 2, 491 ss.
- BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.
- BORIA P., *Sub art. 53 Cost.*, in *Commentario alla Costituzione*, Milano, 2006, 1056
- BRICHETTI R., *Sopra i 150 milioni l'omessa dichiarazione è reato*, in *Giuda al diritto*, n. 14, 2000, 71 ss.
- BRICHETTI R., *Le fattispecie di frode fiscale introdotte dal d.lgs. n. 74/2000: brevi considerazioni a margine della riforma penale tributaria*, in V. E. Falsitta (a cura di), *Diritto penale tributario. Aspetti problematici*, Milano 2001.
- BRIGHENTI F., *Novità in tema di reati tributari*, in *Boll. trib.*, 2006, 15-16, 122 ss.
- BUZZACCHI C., *La solidarietà tributaria*, Milano, 2011.
- CADOPPI A., *«Non-evento» e beni giuridici «relativi»: spunti per una reinterpretazione dei reati omissivi propri in chiave di offensività*, in *Indice pen.*, 1989, 2, 373.
- CALDARERA U.- CALDARONE R.- DELL'ISOLA A.- CAREGNANI G. M. - QUINTANA R., *Note in merito alle proposte di modifica del D. lgs. 231/2001*, in *Riv. dott. comm.*, 2011, 1, 37 ss.
- CAPOLUPO S., *Manovra Monti: l'utilizzo generalizzato dei movimenti bancari e finanziari*, in *il Fisco*, 2012, 1, 31
- CAPUTI G., *Riforma dei reati tributari*, in *il Fisco*, 4. 2000, 54



CARACCIOLI I., *Per il reato di omesse ritenute un rischioso ritorno al passato*, in *Il sole 24 ore*, 2 ottobre 2004, 25.

CARACCIOLI I., *Transfer pricing e responsabilità delle società*, in *il Fisco*, 2004, 2938 ss.

CARACCIOLI I., *Falso in bilancio e reati tributari dopo la riforma della "legge sul risparmio"*: (l. 28 dicembre 2005, n. 262), in *il Fisco*, 2006, 1, 886 ss.

CARACCIOLI I., in *Premessa alla nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, op. cit., 525 ss..

CARACCIOLI I., *Oscillazioni giurisprudenziali sulle "operazioni triangolari" finalizzate al mancato versamento dell'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 5, 49 ss.,

CARACCIOLI I., *La confisca per equivalente ed il sequestro preventivo nei reati tributari*, in *Guida ai controlli fiscali*, de *Il Sole 24 Ore*, n. 3 del 2008.

CARACCIOLI I., *Note di carattere penal-tributario a margine della questione dell'abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 5, III, 81 ss.

CARACCIOLI I., *Il ripristino delle pregiudiziali nella nuova disciplina dei costi da reato*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 6, I, 567 ss.

CARACCIOLI I., *Troppo spazio per la confisca per equivalente*, in <http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2012-09-07/troppo-spazio-confisca-equivalente-064121.shtml?uuid=AbWXAhZG>.

CARACCIOLI I., *Inasprimento delle sanzioni penali e raddoppio dei termini per l'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2012, 14, 1068, ss.

CARDONE V., *La natura giuridica della soglia di punibilità prevista dal legislatore per il delitto di omessa dichiarazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 11, III, 237 ss.

CARDONE V., *Commento sub art. 3 d. lgs. n. 74/2000*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo II Accertamento e sanzioni*, a cura di F. Moschetti, Padova, 2011, 547 ss.

CASAROLI G., *I reati economici fra tradizione ed evoluzione*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2003, 1-2, 349 ss.

CASAROLI G., *Lineamenti di diritto penale dell'economia*, in *Ann. Univ. Ferrara – Sc- giur.*, Nuova serie, Vol. XVIII, 2004, 79 e ss.

CAVALLINI S., *Il nuovo delitto di false risposte all'amministrazione finanziaria, tra vecchi e nuove emergenze, norme simboliche ed autentici labirinti interpretativi*, in *Riv. dott. comm.*, 2012, 02, 313 ss.

CERQUA L. D.-PRICOLO C. M., *La riforma della disciplina dei reati in materia di imposta sui redditi e sul valore aggiunto*, in *Dir. pen. proc.*, 2000, 575 ss.

CERQUA L. D., *Commento all'art. 10*, in I. Caraccioli - A. Giarda - A. Lanzi, *Diritto e procedura penale tributaria*, *Commentario al Decreto Legislativo 10.3.2000*, n. 74, Padova, 2011, 305 ss.

CHITI E.- MATTARELLA B.G., *La sicurezza europea*, in *Riv. eur. dir. pubblico*, 2008, 2, 305 ss.

CIPOLLA P., *Il D. lg. n. 231 del 2001 nella prassi giurisprudenziale, a dieci anni dall'entrata in vigore*, in *Giur. merito*, 2011, 6, 1468 ss.

COALOA F. T., *Fatture soggettivamente inesistenti: finalità extratributaria e diversa rilevanza penale in materia di imposte sui redditi e di IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 9, 145 ss.

COLAIANNI F., *Commento sub art. 10-quater, Commentario breve alle leggi tributarie, Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo II Accertamento e sanzioni*, a cura di F. Moschetti, Padova, 2011, 608 ss.

COPPA D. - SAMMARTINO S. (*sub voce*) *Sanzioni tributarie*, in *Enc. dir.*, Milano, 1989, 415 ss.

CORDEIRO GUERRA R., *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996.

CORSO P., *Secondo la Corte di cassazione l'elusione non integra un'evasione penalmente rilevante*, in *Corr. trib.*, n. 38, 2000, 3045 ss.

CORSO P., *L'operazione elusiva non è inesistente né costituisce reato*, in *Corr. trib.*, 2012, 6, 233 ss.

CORSO P., *Reati tributari e persone giuridiche: ancora un forte richiamo al principio di legalità*, in *Corr. trib.*, 2013, 8, 619 ss.

CRIVELLIN E., *La delega di funzioni tra dottrina, giurisprudenza e interventi legislativi*, in *Dir. pen. proc.*, 2009, 4, 500

CULTRERA D., *Le false comunicazioni sociali*, in *Diritto penale delle società* (a cura di L. D. Cerqua), Padova, 2009, 71 ss.

CURATOLA P., *Condizioni obiettive di punibilità*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1961, 810.

D'AVIRRO A.- GIGLIOLI M., *I reati tributari*, Milano, 2012,

D'AVIRRO A. *L'elusione entra "a torto" nell'illecito penale tributario*, in *Corr. giur.*, 2012, 4, 487 ss.

DELLA VALLE E., *Il transfer price nel sistema di imposizione sul reddito*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 2, 133 ss.

DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993

DELITALA G., *Il dolo specifico nella nuova disciplina della frode fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1956, 83 ss.

DELLA RAGIONE L., *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it)

DELLA RAGIONE L., *La Suprema Corte ammette il sequestro preventivo funzionale alla successiva confisca per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse dal legale rappresentante*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it).

DE MATTEIS F., *Manuale di diritto penale tributario*, Torino 1933.

DE MITA E., *All'università si insegna il diritto ... poi arrivano i condoni*, in *Il Sole-24 ore*, 31 gennaio 2003, pp. 1,4.

DE MITA E., *Diritto tributario e Corte Costituzionale: una giurisprudenza "necessitata"*, introduzione a *I cinquant'anni della Corte Costituzionale. Diritto Tributario* (a cura di L. Perrone e C. Berliri), Roma, 2006.

DENARO M., *Per la mancata dichiarazione risponde sempre il contribuente*, in [www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it)

- DI AMATO A., *Il sequestro di beni in trust nel procedimento penale*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2011, 9, 474.
- DI GIOVINE O., *L'estensione delle qualifiche soggettive (art. 2639)*, in A. GIARDA-S.SEMINARA, *I nuovi reati societari: diritto e processo*, Padova, 2002, 32.
- DI GIOVINE O., *L'indeducibilità dei costi da reato ed il raddoppio dei termini per l'accertamento fiscale: il punto di vista del penalista.*, in *Rass. trib.*, 2012, 6, 1383 ss.
- DI GREGORIO C.-MAINOLFI G.-RISPOLI G., *Confisca per equivalente e frode fiscale*, Milano, 2011.
- DI SIENA M., *La nuova disciplina dei reati tributari*, Milano, 2000.
- DI SIENA M., *Dal velleitarismo preventivo al pragmatismo retributivo: brevi considerazioni in tema di politica punitiva tributaria a margine delle nuove modalità di definizione agevolata delle sanzioni amministrative*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 10, 1001 ss.
- DI SIENA M., *La sanzionabilità penale dell'elusione fiscale alla luce delle più recenti iniziative legislative: la possibile (ragionevole) fine di uno spauracchio?*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 3, 51ss.
- DI SIENA M., *Stock Lendingagreement: profili penali tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 10, 221 ss.
- DOLCINI E., *Leggi penale "Ad personam", riserva di legge e principio costituzionale di eguaglianza*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2004, 01, 50 ss.
- DOLCINI E., *La recidiva riformata. Ancora più selettivo il carcere in Italia*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2007, 2-3, 515 ss.
- DOLCINI E., *Problemi vecchi e nuovi in tema di riti alternativi: patteggiamento, accertamento di responsabilità e misura della pena*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2009, 2, 569 ss.,
- DONINI M., *Per uno statuto costituzionale dei reati fallimentari. Le vie d'uscita da una condizione di perenne "specialità"*, in *Jus*, 2011, 1-2-, 35 ss.
- DONINI M., *Sicurezza e diritto penale, la sicurezza come orizzonte totalizzante del discorso penale*, in *Sicurezza e diritto penale*, Bologna, 2011, 11 ss.
- DUS A., *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milano, 1957.
- DUTHEIL DE LA ROCHERE J., *Vers une conception nouvelle de la sécurité européenne*, in *Riv. ital. dir. pubbl. comun.*, 2008, 1 ss.
- FANELLI R., *La società risponde per la falsa fatturazione dell'amministratore di fatto*, in *Corr. trib.*, 2008, 20, 1626 ss.
- FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003.
- FIANDACCA E.- MUSCO G., *Diritto penale – parte generale*, Bologna, 1995, 155. ....;
- Flick G. M., *Dall'andante con moto all'adagio ma non troppo e viceversa. Variazioni sul tema del diritto penale dell'economia*,
- FLICK G. M., *Fisiologia e patologia della depenalizzazione nel diritto penale dell'economia*, in *Riv. soc.*, 2011, 01, 42 ss.
- FLORA G., *Profili penali in materia di imposte dirette ed I.V.A.*, Padova, 1979.

FLORA G., *D. lgs. 10 marzo, n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*, in *Leg. Pen.*, 2001, 1-2, 17 ss.

FLORA G., *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (A proposito del "caso Doce & Gabba-na")*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2011, 4, 865 ss.

FLORA G., *La non punibilità del «concorso incrociato» tra emittente ed utilizzatore di false fatture: dalle «buone intenzioni» del legislatore ai «tradimenti» della prassi applicativa*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2012, 1-2, 179 ss.

FLORA G., *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del "diritto penale del nemico"?*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, 1, 16 ss.

FLORA G., *I vincoli costituzionali nella interpretazione delle norme penali*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 2013.

FOFFANI L., *Sicurezza dei mercati e del risparmio*, in *Sicurezza e diritto penale*, Bologna, 2011, 273 ss.

FONDAROLI D., *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale*, Bologna, 2007.

FONTANA F., *Il principio di specialità nel d.lgs. n. 74/2000*, in *Corr. trib.*, , 2000, 32, 2339 ss.

FONTANA F., *L'amministratore di fatto risponde dell'omessa dichiarazione*, in *Corr. Trib.*, 2011, 32, 2622 ss.

FONTANA F., *Indebita compensazione e connotato fraudolento della condotta*, in *Riv. giur. trib.*, 2012, 6, 486 ss.

FONTANA F., *Stabile organizzazione in Italia di società estera e fattispecie delittuosa*, in *Corr. Trib.*, 2012, 9, 673 ss.

FONTANA E., *Conversione in legge del d.l. n. 201/2011: sanzione penale ad ampio spettro per le mendaci comunicazioni e dichiarazioni del contribuente al Fisco*, in *Penale.it*, dicembre 2011.

FORNARI L., *Criminalità del profitto e tecniche sanzionatorie. Confisca e sanzioni pecuniarie nel diritto penale "moderno"*. Padova, 1997.

FORTI G., *"Paradigmi distributivi" e scelte di tutela nella riforma penale-societaria. Un'analisi critica*, in *Riv. it. dir e proc. pen.*, 2009, 4, 1603 ss.

FORTI G., *Uno sguardo ai "piani nobili" del d.lgs. n. 231/2001*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2012, 4, 1290 ss.

FRANSONI G., *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corr. trib.*, n. 1, 2011, 13 ss.

FURFARO F., voce *Confisca*, in *Dig. disc. pen., Agg. terzo, Tomo I*, Torino, 2005, 201 ss.

GALASSO D., *Gli illeciti amministrativi e penali in materia tributaria*, Torino, 2011.

GALLO F., *Tecnica legislativa e interesse protetto nei nuovi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, in *GCo*, 1984, 279.

GALLO F., *Rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2001, 321 ss.

- GARAVAGLIA E., *Le false comunicazioni sociali: artt. 2621 e 2622 c.c.*, in *Reati in materia economica* (a cura di A. Alessandri), Torino, 2012.
- GAROFOLI R., *Manuale di diritto penale, parte generale*, Milano, 2006.
- GENNAI S.- TRAVERSI A., *I delitti tributari*, Milano, 2011.
- GENNAI S.- TRAVERSI A., *Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti. I costi non inerenti sono elementi passivi fittizi*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 7-8, 63 ss.
- GIUA M., MAZZARIELLO P., VALLINO R., *Responsabilità dell'amministratore di fatto e del prestanome nei reati tributari*, in *Fisco*, 2011, 18, 2834.
- GIZZI L., *Il rapporto tra falso in bilancio e frode fiscale alla luce della nuova disciplina dei reati societari*, in *Cass. pen.*, 2005, 1, 177 ss.;
- GRAZIOLI M. -THIONE M., *Falso in bilancio: analisi delle fattispecie penali, rapporti con i reati tributari e recenti sviluppi giurisprudenziali*, in *il Fisco*, 2010, 40, 6498 ss.
- GUARNERI, voce *Confisca* (dir. pen.), in *Noviss. dig. it.*, IV, Torino, 1959, 40 ss.
- GULLO A., *Il reato proprio*, Milano, 2005.
- IMPERATO L., *Commento sub art. 2, d.lgs. n. 74/2000*, in *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo II Accertamento e sanzioni*, a cura di F. Moschetti, Padova, 2011, 532 ss.
- IMPERATO L., *I profili penali dello scudo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 5, 1195 ss.
- IORIO A., *I nuovi reati tributari*, Milano 2011.
- IORIO A., *Reati tributari: attenuanti, patteggiamento e condizionale*, in *Corr. trib.*, 2011, fasc. 41, 3357 ss.
- IORIO A.- MECCA S., *Responsabilità penali e tributarie del consiglio di amministrazione*, in *Fisco*, 2012, 7, 993
- IORIO A.- MECCA S., *Falso ideologico e falso materiale nei reati tributari*, in *il Fisco*, 2012, 5, 698 ss.
- IZZO G., *Accertamento induttivo e prova penale*, in *Il Fisco*, n. 27/1990;
- Lanzi A. - Aldrovandi P., *L'illecito tributario*, Padova, 2001.
- LANZI A.- ALDROVANDI P., *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011.
- LAURIA F., *Tutela degli interessi finanziari e lotta alla corruzione nell'Unione Europea*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 1999, 02, 435 ss.
- LEMME F., *La frode fiscale*, Napoli, 1993.
- LOCONTE S., *Responsabilità penale di contribuenti e professionisti*, in *La manovra fiscale di Monti*, in *Guida fiscale di Italia Oggi*, n. 27, 2011, 57 ss
- LO MONTE E., *L'illecito penale tributario tra tecniche di tutela ed esigenze di riforma*, 1996.
- LO MONTE E., *Prime osservazioni sul Progetto di decreto legislativo (ai sensi dell'art. 9 della l. n. 205/1999) di riforma dei reati tributari*, in *Rass. trib.*, 2000, 130 ss.

- LO MONTE E., *Gli aspetti problematici del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, in *Rass. trib.*, 2000, 1136 ss.
- LOSAPPIO G., *Riforma e codificazione del diritto penale dell'economia*, in [www.tranius.it/opinioni/losappio1.htm](http://www.tranius.it/opinioni/losappio1.htm)
- LUPI R., *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2000.
- LUPI R., *Diritto tributario, Parte generale*, VIII ed., Milano, 2005.
- LUPI R., *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Ipsoa, 2008.
- LUPOI M., *La Cassazione e il Trust Sham*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2011, 9, 469 ss.
- MACCAGNANI G., *Due nuovi reati su IVA e compensazione*, in *Guida al dir.*, 2006, 29, 112.
- MAMBRIANI A., *La nuova disciplina della recidiva e della prescrizione: contraddizioni sistematiche e problemi applicativi*, in *Giur. Merito*, 2006, 4, 837 ss.
- MANCINI A., *Le frodi carosello*, in *Riv. guard. fin.*, 2012, 5, 665
- MANGIONE G., *Per una nozione unitaria di frode fiscale*, in *Giur. it.* 1974, I, 1, 1551.
- MANGIONE A., *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)*, in *Diritto penale tributario* (a cura di E. Musco), Milano, 2002, 102.
- MANNA A., *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2000, 128
- MANNA A., *Prime osservazioni sul Testo Unico in materia di protezione dei dati personali: profili penalistici*, in <http://www.privacy.it/manna20031125.html>
- MANNA A., (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Milano, 2010.
- MANTOVANI F., *Diritto Penale, parte generale*, Padova, 2011.
- MARCHESELLI A., *Numerosi e concreti ostacoli si contrappongono alla punibilità di elusione fiscale e abuso del diritto*, in *Riv. giur. trib.*, 2011, 10, 854 ss.
- MARELLO E., *La definizione di tributo e la giurisdizione del giudice speciale tributario*, in *Giur. cost.*, 2009, 5, 3921 ss.
- MAREU A., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di una explicatio terminorum? Alcune riflessioni a margine del caso «Dolce & Gabbana»*, in *Dir. e prat. trib.*, 2012, 5, 1005
- MARINUCCI G., *Diritto penale dell'impresa: il futuro è già cominciato*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 04, 1465 ss.
- MARRA G., *Legalità ed effettività delle norme penali, La responsabilità dell'amministratore di fatto*, Torino, 2002
- MARTINI A. *La tutela penale della "prestazione d'imposta"*, Torino, 2007.
- MARTINI A., *Trattato di diritto penale, Parte speciale*, Vol., XVII, Milano, 2010.

- MARZULLO F., *Il delitto di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis d. lgs. n. 74/2000)*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2007, 04, 1372 ss.
- MASSA M., voce *Confisca* (dir. e proc. pen.) in *Enc. dir.*, VIII, Milano, 1961, 980
- MASTROGIACOMO E., *Il nuovo delitto di omesso versamento di ritenute certificate*, in *il Fisco*, 2004, 6713
- MASTROGIACOMO E., *La frode nella riscossione, limiti e criticità*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 6, 661 ss.
- MAUGERI A. M., *La confisca per equivalente – ex art. 322-ter – tra obblighi di interpretazione conforme ed esigenze di razionalizzazione*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2011, 2, 791 ss.
- MAZZA O., *La confisca per equivalente fra reati tributari e responsabilità dell'ente (in margine al caso Unicredit)*, nota a Trib. di Milano, Sez. del Riesame, 28 novembre 2011 – 15 dicembre 2011, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it).
- MAZZA O., *Il caso Unicredit al vaglio della Cassazione: il patrimonio dell'ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it).
- MAZZACUVA F., *Confisca per equivalente come sanzione penale: verso un nuovo statuto garantistico*, in *Cass. pen.*, 2009, 9, 3420 ss. (si veda la nota n. 2).
- MIELE L., *Gli accordi di ristrutturazione del debito*, in *Corr. trib.*, 23, 2010, 1843 ss.
- MINUTOLI G., *L'impresa mafiosa tra regole di mercato, insolvenza e gestione pubblicistica delle aziende sequestrate e confiscate*, in *Crisi d'impresa ed economia criminale* (a cura di G. Minutoli), Milano, 2011, 3 ss.
- MOSCHETTI G., *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur.*, V, Roma, 1988
- MOSCHETTI G., *L'omesso versamento IVA, non confondibile con l'interposizione fittizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 14.
- MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in *Maisto* (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009, 425.
- MUCCIARELLI F., *Restituire effettività al sistema penale: un obiettivo non più eludibile (intervista)*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2012, 1, 213
- MUSCO E., *Consenso e legislazione penale*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1993, 80 ss
- MUSCO E., *La riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. guardia fin.*, 1999, 6, 2459 ss.
- MUSCO E., *Brevi note sulla riforma del diritto penale tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 5, 1179 ss.
- MUSCO E.– ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010.
- NANULA G., *La lotta alla mafia*, Milano, 2000, 85.
- NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000,
- NAPOLEONI V., *Genesi e lineamenti del nuovo diritto penale societario. I profili generali del sistema*, in *Commentario Romano al nuovo diritto delle società*, Padova, 2009, 4. ss.

- NARDELLI M., *La Cassazione, la frode fiscale e la truffa tra corsi e ricorsi*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 4, 190 ss.
- NATALINI A., *La lunga parentesi sui poteri del giudice sembra un velato monito al Legislatore*, *ivi*, 77-78.
- NEPPI MODONA G., *Condizioni obiettive di punibilità*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1988.
- NEPPI MODONA G., *Concezione realistica del reato e condizioni obiettive di punibilità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.* 1971, 184 ss.
- NICOSIA E., *La confisca, le confische – funzioni politico-criminali, natura giuridica e problemi ricostruttivo-applicativi*, Torino, 2012.
- NUVOLONE P., *Ancora sul concetto di atti fraudolenti*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1952, 361 ss.
- NUVOLONE P., *Il diritto penale del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Milano, 1955.
- PADOVANI T., *I soggetti responsabili per i reati tributari commessi nell'esercizio dell'impresa*, *Riv. it. dir. proc. pen.* 1985, 367 ss.
- PALADIN L., *Diritto Costituzionale*, Padova, 1995.
- PALAZZO F., *I confini della tutela penale: selezione dei beni e criteri di criminalizzazione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1992, 453 ss.
- PALAZZO F. C., voce *Legge penale*, in *Dig. disc. pen.*, vol. VII, 1993, 356 ss.
- PALAZZO F., *Corso di diritto penale*, Torino, 2008.
- PALAZZO F., presentazione alla monografia di A. D'AVIRRO e M. GIGLIOLI, *I reati tributari*, Milano, 2012,
- PALIERO C. E., voce *Depenalizzazione*, *Dig. disc. pen.*, Torino, 1989, 425 ss.
- PALIERO C.E., *Il principio di effettività nel diritto penale*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1990, 430 ss.
- PALIERO C. E., *Consenso sociale e diritto penale*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1992, 849 ss.
- PALIERO C. E., *La fabbrica del Golem*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2000, 466 ss.
- PALIERO C. E., *Sicurezza dei mercati o mercato delle (in)sicurezze? Prove libere di psicopolitica criminale*, in *Sicurezza e diritto penale* (a cura di M. Donini e M. Pavarini), Bologna, 2011, 301 ss.
- PALIERO C. E., *False comunicazioni e profitto confiscabile: connessione problematica o correlazione impossibile?*, in *Le Società*, 1, 2012, 65 ss.
- PALIERO C. E.- TRAVI A., *La sanzione amministrativa – Profili sistematici*, Milano, 1988.
- PALLADINO P., *La responsabilità penale del professionista nell'ambito della legge n. 516/1982*, in *Il fisco*, 1992, 6334 ss.
- PALLADINO P., *Presunzioni fiscali semplici tra diritto penale e diritto tributario*, in *Il Fisco*, n. 1994, 27, 6509 ss.
- PANZARASA M., *Confisca senza condanna? Uno studio de lege lata e de iure condendo sui presupposti processuali dell'applicazione della confisca*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2010, 04, 1672 ss.



- PANZARASA M., *In tema di confisca per equivalente e associazione per delinquere transnazionale*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it).
- PAONESSA C., *L'avanzamento del "diritto penale europeo" dopo il Trattato di Lisbona*, in *La giust. pen.*, 2010, I, 307 ss.
- PARLATO M. C., *Riflessioni sul reato di omesso versamento di ritenute certificate*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 6, 225 ss.
- PEDRAZZI C.- SGUBBI F., *Reati commessi dal fallito. Reati commessi da persone diverse dal fallito. Artt. 216-227*, in *Commentario Scialoja Branca, Legge fallimentare*, Bologna-Roma, 1995, 106.
- PERINI A., *Il delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, in *Dir. pen. proc.*, 2000, 9, 1259 ss.
- PERINI A., voce *Reati Tributari*, in *Dig. disc. pen.*, agg. Vol. IV, Tomo II, Torino, 2008, 911 ss.
- PERINI A., *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, "abuso del diritto" e norme penali*, in [http://www.amfa.it/upload/Perini\\_profili\\_penali\\_dell\\_abuso\\_del\\_diritto.pdf](http://www.amfa.it/upload/Perini_profili_penali_dell_abuso_del_diritto.pdf), 5 ss.
- PERRONE A., *I limiti di applicabilità del reato previsto dall'art. 10-quater del d.lgs. n. 74/2000: un opinabile orientamento della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 9, 145 ss.
- PERRONE A., *Riflessioni problematiche sui criteri di legittimazione dell'illecito fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 5, 141 ss.
- PEVERINI L., *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 449 ss.
- PISANI M., *La determinazione dell'imposta evasa nei reati tributari*, in *Fisco*, 2011, 33, 5367 ss.,
- PISANO R., *Commento sub art. 4 d.lgs. n. 74/2000*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2011, 558 ss.
- PISTORELLI L., *Breve rassegna della giurisprudenza penale tributaria, in materia di delega di funzioni*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1992, 745 ss.
- PISTORELLI L., *Quattro figure contro il contribuente infedele*, in *Guida al diritto*, n. 14, 2000, 60
- PIZZIMENTI E.- VANNUCCI A., *Il concetto di sicurezza e le politiche per la sicurezza*, in *Riv. trim. Scienza amm.*, 2005, n. 4, p. 51 ss.
- PRETE F., *Reati tributari e confisca per equivalente: la posizione delle società*, in *Cass. pen.*, 2012, 5, 1897
- PRICOLO C. M., *Fatture false e dolo specifico con finalità di dazione illecita*, in *Dir. pen e proc.*, 1996, 93 s.
- PROCIDA M., BOSIZIO O., *Nuovi reati in materia di dichiarazione e bene giuridico protetto*, in *Fisco*, 2002, 25, 4023
- PULITANÒ D., *Igiene e sicurezza sul lavoro (tutela penale)*, in *Dig. Disc. Pen.*, VI, 1992, 102 ss;
- PULITANÒ D., *Igiene e sicurezza del lavoro (tutela penale)*, in *Dig. Disc. Pen.*, agg. 2000, 388 ss.
- PULITANÒ D., *La riforma del diritto penale societario, fra dictum del legislatore e ragioni del diritto*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2002, 03, 934 ss

- PULITANÒ D., *Diritto penale*, Torino, III ed., 2009.
- PULITANÒ D., *Sicurezza e diritto penale*, in *Sicurezza e diritto penale* (a cura di M. Donini e M. Pavarini), Bologna, 2011, 125.
- RAMACCI F., introduzione al volume, *Il sistema della sicurezza pubblica*, a cura di F. Ramacci-G. Spangher, Milano, 2010.
- RAPISARDA F., *La valenza della buona fede dell'importatore nel recupero a posteriori dei diritti doganali*, in *il Fisco*, 2011, 8, 1222 ss.
- RIVOSECCHI G., *Il parlamento di fronte alla crisi economico-finanziaria*, in [www.associazionedeicostituzionalisti.it](http://www.associazionedeicostituzionalisti.it).
- ROMANO M., *Osservazioni sul nuovo diritto penale tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 754.
- ROMANO M., *Sub art. 150*, in Romano-Grasso-Padovani (a cura di), *Commentario sistematico del codice penale*, vol. III, 1994, 19.
- ROMANO M., *I delitti contro la Pubblica Amministrazione, I delitti dei Pubblici Ufficiali, artt. 314-335 bis c.p.*, II, ed. Milano 2006.
- ROMANO M., *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte (art. 11 d. lgs., 74/2000)*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2009, 3, 1003 ss.
- ROMANO M., *Materia economica e intervento penale (in ricordo di Armando Bartulli)*, in *Riv. soc.*, 2010, 538 ss.
- ROSSI A., *L'estensione delle qualifiche soggettive nel nuovo diritto penale delle società*, in *Dir. pen. proc.*, 2003, 887 ss.
- ROSSI A., *Omesso versamento IVA ed indebita compensazione: artt. 10-ter e 10-quater del d.lgs. n. 74/2000 ex d.l. n. 223/2006*, in *il Fisco*, 31, 2006, fasc. 1, 4879 e ss.
- ROSSI A., *La responsabilità penale dei componenti degli organi di controllo societario: riflessioni e digressioni su struttura, accertamento, limiti*, in *Studio in onore di Mario Romano*, vol. III, Napoli, 2011, 2109 ss.
- ROTELLA T., *Considerazioni in materia di bene giuridico tutelato dall'art. 2 D. lgs., n. 74/2000 (anche alla luce della recente soppressione della circostanza attenuante) e sulla fittizietà degli elementi passivi richiesta dalla norma*, in *Giur. merito*, 2012, 1, 7 ss.
- RUGA RIVA C., *La premialità nell'ordinamento penale*, in *Saggi in ricordo di Aristide Tanzi*, Milano, 2009, 519 ss.
- RUGA RIVA C., *Diritto penale dell'ambiente*, Torino, 2011.
- SALCUNI G., *I reati tributari, Parte generale*, in A. Manna (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2010.
- SANTAMARIA B., *La frode fiscale*, Milano 2011.
- SANTI DI PAOLA N., *Reati tributari: documenti e pagamenti di imposte*, Milano, 2011.
- SCOLETTA M.M., *Distruzione di documenti contabili e confisca dei beni appartenenti alla società*, in *Le Società*, 2011, 11, 1348 ss.

- SEPIO, *Denominatori comuni dei nuovi delitti tributari*, in Lupi (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, il Sole 24Ore, 2000, 19.
- SOANA L., *Il reato di indebita compensazione*, in *Rass. trib.*, 2008, 63 ss.
- SOANA G. L., *I reati tributari*, Milano, 2009.
- SPAGNOLO G., *Diritto penale tributario*, in AA.V.V., *Manuale di diritto penale dell'impresa*, 2 ed., Bologna, 1999.
- SPAGNOLO, *Reati tributari*, in *Diz. dir. pubbl.* Cassese, V, Milano, 2006.
- SPINOSA V., *Il c.d. decreto sviluppo nel sistema della legge fallimentare: i rapporti tra nuove procedure concorsuali e profili di responsabilità penale*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 2013.
- TASSANI T., *Commento sub art. 8 l. 27 luglio 2000, n. 212*, in *Commentario breve alle leggi tributarie* (a cura di G. Falsitta), Tomo I, 534.
- TERRACINA D., *I reati tributari*, in *Giur. merito*, 2010, 7-8. 1761 ss.
- TERRACINA D., *Fatto, diritto e sanzioni penali nella sentenza "Dolce e Gabbana"*, in *Dialoghi Tributari*, 2012, 3, 295 ss.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2009.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, Torino, 2009.
- TESAURO F., *Indeducibilità dei costi illeciti: profili critici di una norma di assai dubbia costituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2012, 6, 426 ss.
- TINTI B., *La rivoluzione delle tasse*, Milano, 2012.
- TOMA G. D., *La frode carosello nell'IVA, parte prima, risvolti penali*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 3, 745 ss.
- TOMA G. D., *Il delitto di omesso versamento di IVA: gli orientamenti della dottrina e l'evoluzione della giurisprudenza*, in *il Fisco*, 2012, 29, 4612
- TRAPANI M., voce *Confisca (diritto penale)*, in *Enc. giur. Treccani*, VIII, Roma, 1988, 1 ss.
- TRAVERSI A., *Presunzioni tributarie e prove penali*, in *I reati in materia fiscale* a cura di P. Corso e L. Stortoni, Torino, 1990, 778 ss.
- TRAVERSI A., *Le Sezioni Unite escludono il concorso tra i reati di frode fiscale e truffa aggravata*, in *Corr. trib.*, 2011, 580.
- TRIVELLIN M., *Profili procedurali di diritto interno conseguenti alla nuova presunzione di residenza in Italia delle società*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 639.
- TROYER L., *La rilevanza penale dell'elusione tra Suprema Corte e Legislatore dopo la sentenza D&G*, in *Le società*, 6, 2012, 692 ss.,
- UBERTIS G., *Prescrizione del reato e prescrizione dell'azione penale*, in *Riv. it. dir e proc. pen.*, 2010, 03, 1016.
- VENEZIANI P., *Commento all'art. 3*, in I. Caraccioli – A. Giarda – A. Lanzi, *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2000.

VENEZIANI P., *Commento all'art. 2639 c.c.*, in AA. VV., *I nuovi reati societari*, a cura di LANZICADOPPI, Padova, 2002.

VENEZIANI P., *Le soglie di punibilità nei delitti tributari*, in *Studi in onore di M. Romano*, Vol. III, Napoli, 2011, 2141 ss.

VENEZIANI P., *Elusione fiscale, "esterovestizione" e dichiarazione infedele*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, 7, 863 ss.

VERGINE F., *Il "contrasto" alla illegalità economica – confisca e sequestro per equivalente*, Padova, 2012, 116

VERVAELE J. A. E., *Sviluppo storico del diritto penale speciale e del diritto penale economico e finanziario* (trad. a cura di E. Pavanello), in *Riv. trim. dir. pen. econ.* 3, 2011, 529 ss

VETTORI G., *Diritti e coesione sociale*, in *Obbl. e contr.*, 2012, 7, 487

VIGANÒ F., *Una sentenza controcorrente della Cassazione in materia di bancarotta fraudolenta: necessaria la prova del nesso causale e del dolo tra condotta e dichiarazione di fallimento*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it)

VIGANÒ F., *Bancarotta fraudolenta: confermato l'insegnamento tradizionale sull'irrelevanza del nesso causale*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it)

VIGNOLI A., COVINO E., LUPI R., *Costi da reato: una interpretazione conforme alla determinazione della ricchezza ai fini tributari*, in *Dialoghi Trib.*, 6, 2011, 636

VITARELLI T., *Profili penali della delega di funzioni*, Milano, 2008.

VOZZA A., *Corollari della natura sanzionatoria dell'ineducibilità dei costi da reato*, in *Corr. trib.*, 17, 2012, 1327 ss.

VOZZA A., *Luci ed ombre nella circolare sull'ineducibilità dei costi da reato*, in *Corr. trib.*, 2012, 40, 3087

ZAFARANA C., *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Milano, 2007.

ZANOTTI R., *Il nuovo diritto penale dell'economia, reati societari e reati in materia di mercato finanziario*, Milano, 2008, 116

ZINCANI M., *Il nuovo art. 217 bis l. fall.: la ridefinizione dei reati di bancarotta*, in *Fallimento*, 2011, 5, 516

